

MUHASEBE VE DENETİME

BAKIS

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year : 17 • Sayı/Issue : 53 • Ocak /January 2018 • 10.00 TL • ISSN:1307-6639



- Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Dünyada ve Türkiye’de ki Durumu TFRS 12 Yorum İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları ve Devlet Muhasebe Standardı 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında Değerlendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama**
Prof.Dr. Nalan AKDOĞAN - Arş.Gör. Osman AYDIN
- Başarılı ve Uzun Ömürlü Aile Şirketlerinin Yol Haritası: Aile Anayasası**
Prof.Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Doç.Dr. Arzu ÖZSÖZGÜN ÇALIŞKAN
- Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi**
Prof.Dr. Yıldız ÖZERHAN - Dr. Banu SULTANOĞLU
- Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Mülkiyetinde Bulunan Gayrimenkullerin Değerlemesine İlişkin Çalışmaların Kalitesinin Bu Ortaklıkların Değerine Etkisi**
Prof.Dr. Volkan DEMİR - Alper METİN
- Türkiye’deki Denetim Literatürünün İçerik Analizi (2007–2016)**
Prof.Dr. Engin DİNÇ – Yrd.Doç.Dr. Esra ATABAY
- E-Dönüşüm Işığında Çağdaş Muhasebeciden Beklenen Yetkinliklerin Muhasebe Eğitimi Kapsamında Tasarlanması**
Prof.Dr. Çağnur BALSARI - Doç.Dr. A.R. Zafer SAYAR- Doç.Dr. A. Fatih DALKILIÇ
- Muhasebe Akademisyenlerinin Kişilik Özelliklerinin İş Performansları Üzerindeki Etkisi**
Prof.Dr. Aylin POROY ARSOY - Doç.Dr. Tuğba UÇMA UYSAL - Arş.Gör. Tuba BORA KILINÇARSLAN
- İşletmenin Sürekliliği ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) Açısından İncelenmesi**
Doç.Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT - Doç.Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ
Doç.Dr. Bilge Leyli ELİTAŞ
- Hile Bilincinin Ölçülmesine Yönelik Çalışanlar Üzerinde Bir Araştırma**
Doç.Dr. Fatma ULUCAN ÖZKUL - Dr. Zehra ÖZDEMİR
- Ham Deri İşleme Firmalarında Maliyetleme ve Muhasebeleştirme**
Doç.Dr. İpek TÜRKER
- Bulanık Maliyet Tahminlemesi**
Yrd.Doç.Dr. Gökhan BARAL - Dr. Smmm Tunay ASLAN
- Büyük Verinin Muhasebe Uygulamaları ve Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri**
Yrd.Doç.Dr. Ayşegül CİĞER - Öğr.Gör. Bülent KINAY - Gülşah Gizem ANGI



MUHASEBE VE DENETİME

BAKİŞ

Accounting and Auditing Review

Yıl/Year:17 Sayı/Issue: 53 Ocak/January 2018

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 : 29.01.2018

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

Doç. Dr. Tamer Aksoy

Prof. Dr. Doğan Argun

Prof. Dr. Sinan Aslan

Prof. Dr. Yıldız Ayanoğlu

Prof. Dr. Kerim Banar

Cansen Başaran

Prof. Dr. Ercan Bayazıtlı

Prof. Dr. Kamil Büyükmirza

Prof. Dr. Yurdakul Çaldağ

Prof. Dr. Orhan Çelik

Prof. Dr. Ferruh Çömleki

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 Umud Erhan

Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Prof. Dr. A. Ümit Gökdeniz

Prof. Dr. Recep Güneş

Prof. Dr. Kadir Gürdal

Prof. Dr. Ali Ersin Güredin

Prof. Dr. Rüstem

Hacırüstemoğlu

Prof. Dr. Cemal İbiş

Prof. Dr. Mustafa İpçi

Prof. Dr. Mevlüt Karakaya

Prof. Dr. Aydın Karapınar

Prof. Dr. Reşat Karcıoğlu

Prof. Dr. Uğur Kaya

Prof. Dr. Sait Yüksel Kaygusuz

Doç. Dr. Murat Kiracı

Prof. Dr. Güray Küçükkoçaoğlu

Prof. Dr. Ganite Kurt

Prof. Dr. Nihat Küçükşavaş

Prof. Dr. Ömer Lalik

Prof. Dr. Beyhan Marşap

Eray Mercan

Prof. Dr. Can Şımga Mungan

Prof. Dr. Rıfat 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

Doç. Dr. Özgür Özmen Uysal

Prof. Dr. Şaban Uzay

Doç. Dr. Serap Yanık

Prof. Dr. Yüksel Koç Yalkın

Prof. Dr. F. Münevver Yılanca

Prof. Dr. Göksel Yücel

Prof. Dr. Süleyman Yükcü

Prof. Dr. Ahmet Yüksel

Prof. Dr. Figen Zaif

İÇİNDEKİLER

CONTENTS

Prof. Dr.
Nalan AKDOĞAN
Arş. Gör. Osman AYDIN

Kamu Özel İşbirliği Uygulamalarının Dünyada ve Türkiye’de ki Durumu TFRS 12 Yorum İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları ve Devlet Muhasebe Standardı 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri Kapsamında Değerlendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama
Public Private Partnership Practice in The World and Turkey, Evaluation in the Scope of IFRS 12 Service Concession Arrangements and IPSAS 32 Service Concession Arrangements and a Case Study

1

Prof. Dr. Seval
KARDEŞ SELİMOĞLU
Doç. Dr.
Arzu ÖZSÖZGÜN
ÇALIŞKAN

Başarılı ve Uzun Ömürlü Aile Şirketlerinin Yol Haritası: Aile Anayasası
Roadmap to Long Term Success and Family-Owned Business: The Family Constitution

39

Prof. Dr.
Yıldız ÖZERHAN
Dr. Banu
SULTANOĞLU

Sürdürülebilirlik Raporu Kapsamında Çevresel Bilgilerin Raporlanması ve Güvence Denetimi
Reporting and Assurance of Environmental Information in the Sustainability Reports

55

Prof. Dr. Volkan DEMİR
Alper METİN

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Mülkiyetinde Bulunan Gayrimenkullerin Değerlemesine İlişkin Çalışmaların Kalitesinin Bu Ortaklıkların Değerine Etkisi
The Effect of the Valuation Services Quality for Real Estates Owned by Reits on the Reits’ Value

77

Prof. Dr. Engin DİNÇ
Yrd. Doç. Dr.
Esra ATABAY

Türkiye’deki Denetim Literatürünün İçerik Analizi (2007–2016)
The Content Analysis of Audit Literature in Turkey

101

Prof. Dr.
Çağnur BALSARI
Doç. Dr.
A.R. Zafer SAYAR
Doç. Dr.
A. Fatih DALKILIÇ

E-Dönüşüm Işığında Çağdaş Muhasebeciden Beklenen Yetkinliklerin Muhasebe Eğitimi Kapsamında Tasarlanması
Designing Competencies in line with E-Transformation Under Accounting Education For The Contemporary Accountant

115

Prof. Dr.
Aylin POROY ARSOY
Doç. Dr.
Tuğba UÇMA UYSAL
Arş. Gör. Tuba BORA
KILINÇARSLAN

Muhasebe Akademisyenlerinin Kişilik Özelliklerinin
İş Performansları Üzerindeki Etkisi
*The Effect of Accounting Academicians' Personality
Characteristics on Job Performance*

127

Doç. Dr.
Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT
Doç. Dr. Şükran
GÜNGÖR TANÇ
Doç. Dr. Bilge Leyli
ELİTAŞ

İşletmenin Sürekliliği ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye
Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) Açısından
İncelenmesi
*Examination of the Continuity of Enterprise and Independent
Auditor's Reports in Terms of Turkish Independent
Audit Standards (ISA 570 ve ISA 700)*

143

Doç. Dr. Fatma
ULUCAN ÖZKUL
Dr. Zehra ÖZDEMİR

Hile Bilincinin Ölçülmesine Yönelik Çalışanlar Üzerinde
Bir Araştırma
A Research on Assessing Employee Fraud Awareness

163

Doç. Dr. İpek TÜRKER

Ham Deri İşleme Firmalarında Maliyetleme ve Muhasebeleştirme
Costing and Accounting in Raw Leather Processing Companies

179

Yrd. Doç. Dr.
Gökhan BARAL
Dr. Smmm
Tunay ASLAN

Bulanık Maliyet Tahminlemesi
Cost Estimation Using Fuzzy Logic

199

Yrd. Doç. Dr.
Ayşegül CİĞER
Öğr. Gör. Bülent KINAY
Gülşah Gizem ANGI

Büyük Verinin Muhasebe Uygulamaları ve
Muhasebe Eğitimi Üzerindeki Etkileri
*The Effects of Big Data on Accounting
Applications and Accounting Education*

215

KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ UYGULAMALARININ DÜNYADA VE TÜRKİYE’DE Kİ DURUMU TFRS 12 YORUM İMTİYAZLI HİZMET ANLAŞMALARI VE DEVLET MUHASEBE STANDARDI 32 HİZMET İMTİYAZ SÖZLEŞMELERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ VE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN*

Arş. Gör. Osman AYDIN**

Makale Gönderim Tarihi : 1.10.2017 / Kabul Tarihi : 05.12.2017

ÖZ

Ülkelerde yapılan yol, köprü, hastane, hapisane, havalimanı, enerji tesisleri ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin yapıların ve altyapıların inşası, geliştirilmesi, yenilenmesi ve işletilmesi konusunda kamu otoriteleri bu gibi işlemler için özel sektör katılımını sağlayarak, özel sektör finansman, bilgi ve tecrübelerinden de faydalanmaktadır. Dünya da hızla gelişen kamu özel işbirliği uygulamaları Türkiye’de de hızla büyümektedir. Türkiyede “Yap-İşlet-Devret”, “Yap-İşlet”, “Yap-Kirala-Devret” ve “İşletme Hakkı Devri” şeklinde kamu özel işbirliği uygulamaları bulunmaktadır. Bu çalışmada kamu özel işbirliği uygulamaları “Yap-İşlet-Devret” Modeli üzerinde TFRS Yorum 12 ve DMS 32 kapsamında karşılıklı olarak incelenmiş, uygulamaya yönelik örnek bir olayla muhasebe de izlenmesi gereken adımlar itibarıyla konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Özel İşbirliği, TFRS Yorum 12, DMS 32

PUBLIC PRIVATE PARTNERSHIP PRACTICE IN THE WORLD AND TURKEY, EVALUATION IN THE SCOPE OF IFRS 12 SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS AND IPSAS 32 SERVICE CONCESSION ARRANGEMENTS AND A CASE STUDY

Public authorities have been encourage participation of private sector to exploit from private sector financing, knowledge and experience in the construction, development, renewal and operation of structures and infrastructures related to public services such as roads, bridges, hospitals, prisons, airports, power facilities and telecommunication networks in the countries. Public Private Partnership practices are rapidly growing around the World also in Turkey. There are public private partnership practices in the form of "Build-Operate-Transfer", "Build-Operate", "Build-Rent-Transfer" and "Transfer of Rights and Operation" in Turkey . In this study, public private partnership practices were examined specifically for “Build-Operate-Transfer” model mutually within the scope of IFRIC 12 and IPSAS 32 and a case study given to clarify the subject of steps be followed in accounting.

Keywords: Public Private Partnership, IFRIC 12, IPSAS 32

* Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, nakdogan@baskent.edu.tr

** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, oaydin@baskent.edu.tr

1. GİRİŞ

Kamu Özel İşbirliği “*bir sözleşmeye dayalı olarak, yatırım ve hizmetlerin, projeye yönelik maliyet, risk ve getirilerinin, kamu ve özel sektör arasında dengeli bir şekilde paylaşılması yoluyla gerçekleştirilmesini*” ifade etmektedir. (Yatırım Programlama İzleme Ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2016) **KÖİ**, yol, köprü, tünel, havalimanı, hastane, su dağıtım tesisleri, enerji tedariki ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin yatırım ve hizmetlerin projeye yönelik maliyet, risk ve getirilerinin, uzun vadeli bir sözleşmeyle, kamu ve özel sektör arasında paylaşılması yoluyla gerçekleştirilmesine dayanan bir, finansman modelidir. Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) terimi henüz mevzuatımızda tanımlanmış değildir. Terim, kamu kesimi tarafından sağlanan altyapı imkanlarının inşası ve hizmetlerin sunulması alanında özel sektörün rolünün artırılmasını amaçlayan ve uluslararası ölçekte kabul gören “Public Private Partnership (PPP)” teriminin Türkçe karşılığı olarak kullanılmaktadır. (Özel İhtisas Komisyonu, 2014)

Ülkelerde yapılan yol, köprü, hastane, hapisane, havalimanı, enerji tesisleri ve telekomünikasyon şebekeleri gibi kamu hizmetlerine ilişkin altyapı (buradaki alt yapı ile kastedilen bir kamu projesi olarak alt ve üst yapıların tamamını kapsamaktadır) geleneksel olarak devlet tarafından yapılmakta, işletilmekte ve geliştirilmektedir. KÖİ uygulamaları ile söz konusu altyapıların geliştirilmesine, finanse edilmesine, işletilmesine ve bakımına özel sektör katılımını sağlamak amacıyla imtiyazlı anlaşma sözleşmeleri düzenlenmektedir. (TFRS Yorum 12, 2011)

Kamu Özel İşbirliği European PPP Expertise Centre (EPEC) tarafından “Bir kamu-özel işbirliği (“PPP”), bir kamu otoritesi ile uzun vadeli bir sözleşme kapsamında kamu altyapı projesi ve

hizmeti sunmak üzere tasarlanan, özel bir işletme arasındaki bir düzenlemedir” olarak tanımlanmaktadır. Bu sözleşme uyarınca, özel işletme önemli riskler ve yönetim sorumlulukları taşır. Bir PPP çeşitli açılardan geleneksel kamu alımlarından farklıdır. PPP’ler genellikle aşağıdaki özellikleri paylaşır (EPEC, 2017):

- Kamu otoritesi ile varlıklardan ziyade hizmet sunumuna odaklanan özel bir ortak arasındaki uzun vadeli bir sözleşme;
- Özellikle projeyi tasarlamak, inşa etmek, işletmek / sürdürmek ve / veya finanse etmek bakımından belirli proje risklerinin özel ortağa aktarılması;
- proje girdilerinden ziyade proje çıktılarının spesifikasyonu üzerine odaklanma, proje için tüm yaşam döngüsü etkilerini hesaba katma;
- özel ortağa aktarılan riskleri desteklemek için özel finansman uygulaması (sıklıkla “proje finansmanı”); ve
- kamu otoritesi, hizmetin sağlanması için özel ortağa performansa dayalı ödemeler yapar (örn. bir yolun mevcut olması için) veya özel ortağa, hizmetin sağlanmasından gelir elde etme hakkı verir (örn. köprü).

Geleneksel kamu alımları yerine bir kamu özel işbirliği kullanmanın mantığı, özel sektör ortağı ile optimal risk paylaşımının, kamu sektörü ve nihai olarak son kullanıcılar için daha iyi bir “değer” sağladığı önermesine dayanır. Kamu Özel İşbirliği geleneksel kamu alımlarından daha karmaşık olabilir. İşletmeler arasında rekabetin teşvik edilmesi için detaylı proje hazırlama ve planlama ile tedarik aşamasının doğru yönetilmesini gerektirir. Ayrıca, hizmet standartlarını belirlemek, riskleri tahsis etmek ve ticari riskler ile getiriler arasında kabul edilebilir bir dengeye ulaşmak için dikkatli bir sözleşme tasarımı gereklidir.

KÖİ modeli başlangıçta, ülkelerin altyapı yatırımlarının karşılanması için ihtiyaç duyulan finansmanı sağlamak üzere başvuru bir yol olarak görülürken, günümüzde *özel sektörün verimli yatırım ve işletmecilik becerilerinden yararlanılacağı, kamunun ise yatırımların koordinasyonu, genel planlama, denetleme ve politika belirleme gibi alanlarda yoğunlaşmasının sağlanacağı bir model* olarak kabul edilmektedir. (Yatırım Programlama İzleme Ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2016)

KÖİ'nin sağladığı faydalar arasında, Özel Sektör ve Yerli/Yabancı Sermaye imkanlarından faydalanma, inşaat ve işletme maliyetlerinde etkinlik, kamu, yatırımların koordinasyonun sağlanıp, planlama ve denetlemeye odaklanması, özel sektör yatırım ve işletmecilik becerilerinden yararlanma, projeleri daha hızlı/daha kısa sürede hayata geçirmek, bütçe kısıtları ve ilave kaynak ihtiyacı görülmektedir.

KÖİ uygulamaları mevzuatta Yap-İşlet-Devret, Yap-İşlet, Yap-Kirala-Devret, İşletme Hakkı devri olarak bulunmaktadır. Sözleşme koşullarına göre KÖİ uygulamaları muhasebede; bir finansal varlığı, maddi olmayan duran varlığı ya da hem finansal varlık ve hem de maddi olmayan duran varlığı oluşturabilmektedir. Bu da muhasebe açısından her üç durum için farklı muhasebe uygulamalarını gerekli kılmaktadır.

Bu çalışmada, Kamu Özel İşbirliği(KÖİ) uygulamalarının Dünya'da ve Türkiye'deki gelişimi ve geldiği son durum gösterilmiş ve muhasebeleştirme açısından Avrupa Birliği'nde kabul edilen ve ülkemizde de TFRS'leri uygulayan özel sektör tarafından uygulanan "TFRS 12 Yorum İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları" ve devlet muhasebesinde "DMS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri" standart hükümleri ile karşılaştırmalı olarak hem özel sektörde hem de devlette nasıl muhasebeleştirileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

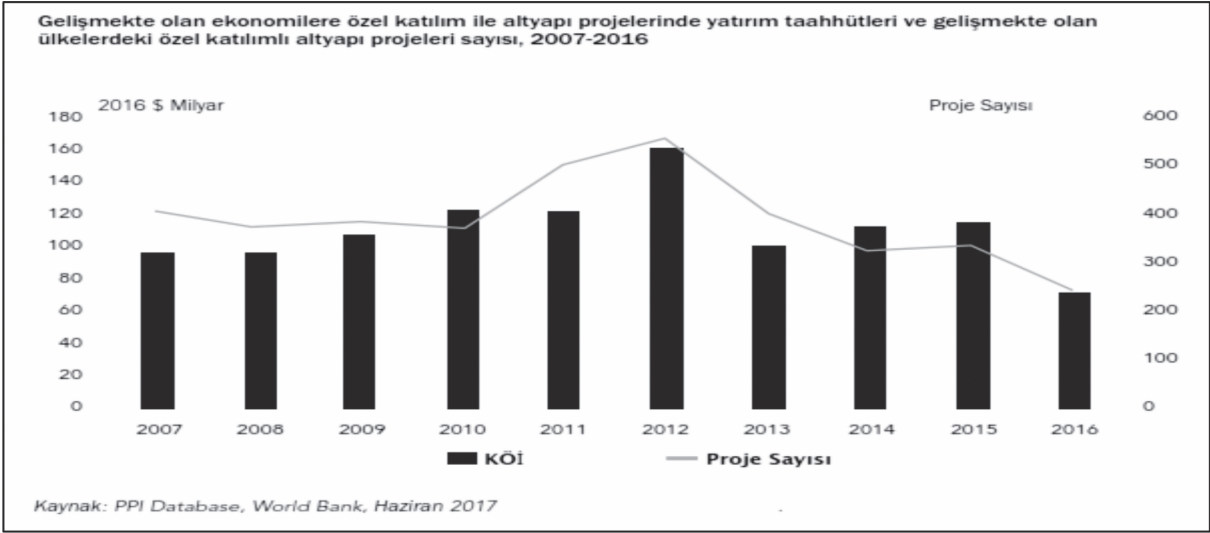
Çalışmada örnek bir uygulama ile özellikle yap işlet devret modelindeki muhasebeleştirme süreci ile ilgili bilgi verilmeye çalışılmıştır.

2. DÜNYA'DA KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ UYGULAMALARI

KÖİ yöntemi, Avrupa'da çeşitli sektörlerdeki altyapı projelerinin gerçekleştirilmesi için uygulanmaktadır. Bu alanda ileri düzeyde uygulamaları İngiltere, Fransa, İtalya, Almanya ve İrlanda gerçekleştirmektedir. Yöntem son yıllarda ulaştırma, eğitim, sağlık, genel kamu hizmetleri gibi sektörlerde daha fazla uygulanmaktadır. (Yatırım Programlama İzleme Ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2016)

Dünya'da KÖİ uygulamaları incelendiğinde Dünya bankasının 2016 yılı raporuna göre Türkiye'deki havaalanı projesinin kapsam dışı bırakılmasıyla 2015 yılına göre aynı düzeyde devam ettiği görülmüştür.

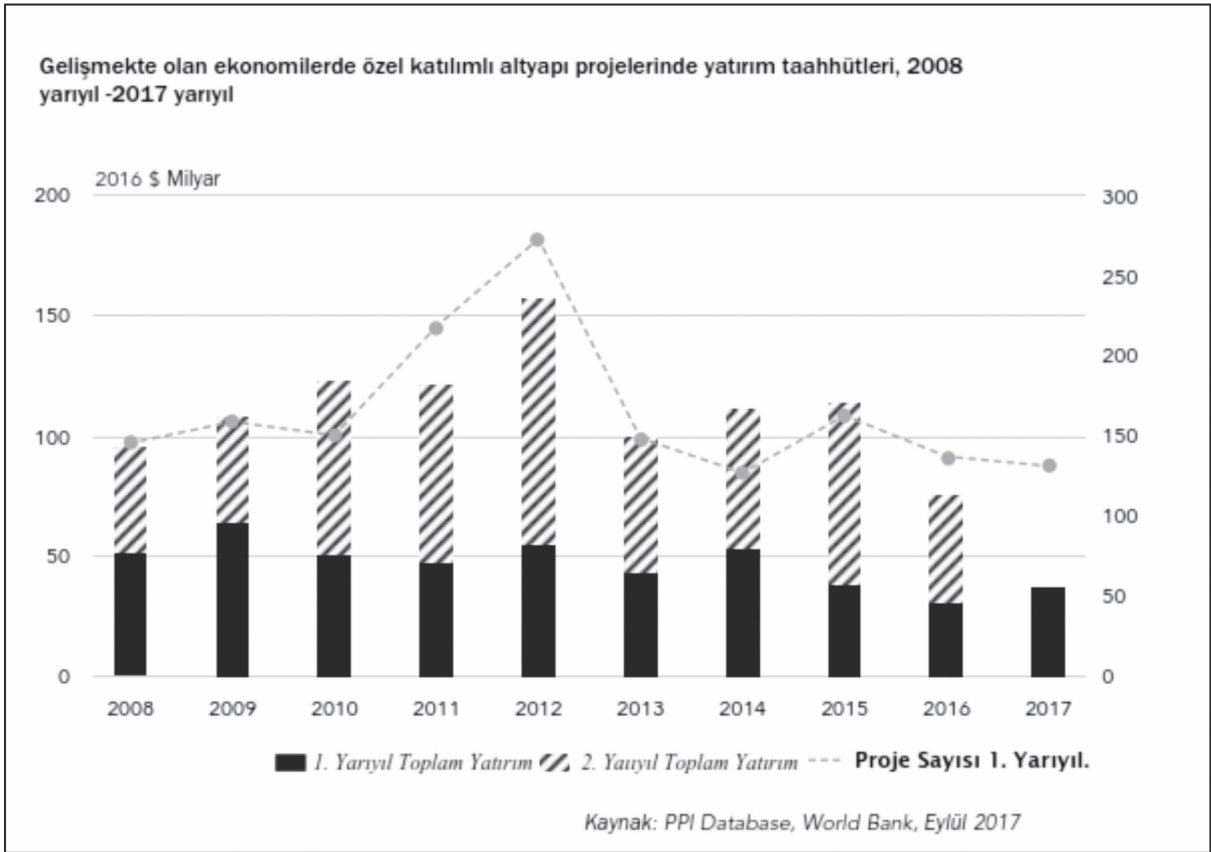
Şekil 1 'de görüldüğü üzere 2016'da özel sektör, gelişmekte olan ülkelerdeki 242 altyapı projesine katıldı ve toplam 71.5 milyar ABD doları tutarında yatırım gerçekleştirildi.2016 yılındaki proje taahhüt tutarı 2015 yılında kaydedilen 113.8 milyar ABD Doları'ndan yüzde 37 daha az oldu. Bununla birlikte, 2015 yılına ilişkin taahhütlerin, özellikle önemli değerlerden birini içeren birkaç büyük projeyi içerdiğine dikkat çekilmelidir: Türkiye'deki 35.6 milyar dolar havaalanı projesi, fiziksel varlıklara 6.5 milyar ABD doları yatırım ve 29.1 milyar ABD Doları imtiyazın ömrü boyunca ödenmesi beklenen imtiyaz ücretlerini içermektedir. Eğer bu proje 2015 veri setinden çıkartılırsa, 2015 yılı yatırımının sadece %8,2 düşüşle 77,8 milyar ABD doları olacağı ve 2015'ten 2016'ya kadar olan yatırımların Türkiye'deki tüm projelerin iskonto edilmesiyle aynı kalacağı görülmüştür. (World Bank Group, 2016 Private Participation in Infrastructure (PPI) Annual Update, 2016)



Şekil 1. 2007-2016 KÖİ Yatırım Taahhütleri ve Sayıları

Şekil 2'den görüldüğü üzere Dünya bankasının 2017 ilk çeyreğinde yayımladığı rapora göre 2017 yılının ilk yarısında üretilen KÖİ yatırımları, 132 proje için 36,7 milyar ABD doları seviyesindedir ve bu 2016 yılı ilk çeyreğinde yapılan yatırımlardan %24 daha fazla olmakla birlikte, yine de ilk çeyrek seviyelerinden önemli ölçüde

daha düşük seviyelerde gerçekleşmiştir. 2017 İlk çeyreği için kaydedilen toplam yatırım, son beş yılın ortalama yatırım seviyesi \$ 43,2 milyar'dan % 15 daha düşüktür. (World Bank Group, January-June 2017 Private Participation in Infrastructure (PPI) Half Year Update, 2017)



Şekil 2. 2008-2017 İlk Yarıyılları KÖİ Yatırım Taahhütleri ve Sayıları

2011 ve 2015 yılları arasında Brezilya, Hindistan ve Türkiye toplam yatırımların %58'ini oluşturmaktadır.

Şekil 3'e baktığımızda 2016 yılı itibari ile geliş-

mekte olan ülke ekonomilerindeki KÖİ yatırımları incelendiğinde toplam 242 yatırımın, 162'si enerji sektörüne, 53'ü ulaşım sektörüne, 27'si ise su ve atık ile ilgili yatırımlar olmuştur.

2016 yılında gelişmekte olan ülkelere KÖİ altyapı projelerinde yatırım taahhütleri ve sayısı.

| | İşlem Sayıları | Toplam yatırım milyar \$) | % toplam |
|---------------|----------------|---------------------------|--------------|
| Enerji | 162 | 43.8 | 61.4 |
| Ulaşım | 53 | 25.7 | 36.0 |
| Su & Atık | 27 | 1.9 | 2.6 |
| Toplam | 242 | 71.4 | 100.0 |

Kaynak: PPI Database, World Bank, Haziran 2017

Şekil 3. 2016 yılı sektörlere göre KÖİ yatırımları

3. TÜRKİYE’DE KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ UYGULAMALARI

Türkiye’de 1984 yılından itibaren KÖİ uygulamaları uygulanmaktadır. Türkiye’deki KÖİ uygulamaları dört grupta uygulanmaktadır.

Yap-İşlet-Devret Modeli İleri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesini içermektedir. Yap-İşlet-Devret modeli 3996, 3465 ve 3096 sayılı kanunlarca düzenlenmiştir. Otoyol, liman, marina, havaalanı, gümrük kapısı, elektrik santrali uygulamalarında kullanılmaktadır. (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015)

Yap-İşlet Modeli Elektrik enerjisi santrallerinin üretim şirketleri mülkiyetlerinde kurulmalarını, işletilmelerini, üretilen elektrik enerjisinin belirlenecek esas ve usuller çerçevesinde satışını içeren modeldir. Yap-İşlet modeli 4283 sayılı kanunda düzenlenmiştir. Termik Santral işletilmesinde kullanılmaktadır. (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015)

Yap-Kirala-Devret Modeli İlgili kamu kuruluşu için yapılacak projenin tamamlanmasını takiben ilgili kuruma kiralanmasını içeren modeldir. Yap-Kirala-Devret modeli 351, 652, 5396 ve 6428 sayılı kanunlarca düzenlenmiştir. Hastane, okul ve yurt gibi projelerin yapımını kapsamaktadır. (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015)

İşletme Hakkı Devri Modeli Mülkiyet hakkı kamu kuruluşunda kalmak kaydıyla belirli süre ve şartlarla, belirli bedel karşılığında projenin işletilmesinin özel sektöre devredilmesidir. İşletme Hakkı Devri Modeli 3096, 3465, 4046 ve 5335 sayılı kanunlarca düzenlenmiştir. Havaalanı, Liman, Santral ve Elektrik dağıtım gibi projeleri

kapsamaktadır. (T.C. Kalkınma Bakanlığı, 2015)

2012 yılında 10. Kalkınma Planı çalışmaları kapsamında Kalkınma Bakanlığı öncülüğünde Türkiye’nin ilk KÖİ Özel İhtisas Komisyonu (ÖİK) kurulmuştur. Kamu ve özel sektörden bu alanda deneyimli 108 yetkilinin katıldığı komisyon çalışmaları kapsamında ülkemizdeki KÖİ uygulamalarının iyileştirilip güçlendirilmesine yönelik tedbirler geliştirilmiştir. Yapılan çalışmalarda (Yatırım Programlama İzleme Ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2016);

1. Öncelikle artan altyapı ihtiyacı, kamu kaynaklarının yetersizliği ve özel sektörün finansman, teknolojik ve organizasyonel becerilerinden yararlanma gerekliliği ilkeleri çerçevesinde altyapının finansmanında KÖİ modellerinin mümkün olduğunca kullanılması gerektiği vurgulanmıştır.
2. KÖİ’nin, yüksek uzmanlık gerektirdiği ve başarısız yönetim halinde kamu kesimi üzerine uzun yıllara yayılan yüksek mali yük riski getiren bir model olduğu vurgulanmış ve bu nedenle, kamu kurumlarının KÖİ alanında uzmanlaşmış ve koordinatör nitelikleri taşıyan bir üstyapı tarafından yönlendirilmesine ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. Bu yapının, KÖİ projelerinin uygulanmasını mümkün olduğunca standartlara kavuşturmak üzere çalışmalar yapması, uluslararası kurum ve kuruluşlarla temas içinde bulunması, uygulanmaya başlanan projeleri ve sektörü izleyip değerlendirmesi ve geri beslemelerle süreç ve uygulamaları geliştirmesi önerilmiştir.
3. Söz konusu yapının, idarelerin çok sayıdaki proje talepleri arasından ülkenin makro mali dengelerini ve yatırım politikalarını gözeterak ulusal KÖİ politikasını oluşturabilecek, geleceğe yönelik bir yol haritası niteliğinde bir KÖİ Strateji Belgesi hazırlatabilecek

- yetkinlikte olması gerektiği ifade edilmiştir.
4. Ayrıca ilgili kamu kuruluşlarında karmaşık KÖİ projelerinin başarılı bir şekilde uygulanmasını sağlayacak idari kapasitenin iyileştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
 5. KÖİ projelerini geliştirirken ihtiyaç değerlendirmesi, etkinlik analizleri, proje önceliklendirmesi ve alternatif finansman yöntemlerinin karşılaştırılması konularında çalışmaların yapılması gerektiği ifade edilmiştir.
 6. KÖİ projelerinin performanslarının ve idarenin/devletin bu projelerden kaynaklanan hak ve yükümlülüklerinin izlenmesi, kamu harcama sistemi içerisindeki KÖİ sözleşmelerinin ödenebilirliklerini izlemek amacıyla uluslararası standartlara uygun muhasebe ve raporlama düzenlemelerinin geliştirilmesi vurgulanmıştır.
 7. Mevcut KÖİ mevzuatından kaynaklanan sorunların giderilmesi için çok sayıda yasal düzenlemenin yürürlükten kaldırılıp bir çerçeve KÖİ Kanunu hazırlanması gereği belirtilmiştir.
 8. KÖİ projelerine verilecek devlet yardımlarının kapsamını ve uygulama esaslarını belirleme konusunda gerekli strateji ve planlamaların yapılması, projeye sağlanacak devlet yardımlarının ihale şartnamelerinde açıkça belirtilmesi gerektiği tespiti yapılmıştır.
- Bu kapsamda, KÖİ mevzuatına ilişkin yasal bir çerçeve eksikliği bulunduğu ve kamu kurumlarının KÖİ alanında proje planlama ve yönetim süreçlerinde uzmanlığa dayalı kurumsal kapasitelerinin geliştirilmesine ihtiyaç olduğu tespit edilmiştir. (Yatırım Programlama İzleme Ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü, 2016)

Tablo 1: Türkiye KÖİ Anlaşmaları 2017

| Kamu İdaresi | Proje Sayısı | Proje Türü | Model | Sözleşme Türü | Yapım Aşamasındaki Projeler | İşletmede Olan Projeler |
|---|--------------|---------------------------|-------|-------------------|-----------------------------|-------------------------|
| Sağlık Bakanlığı | 21 | Sağlık Tesisleri | YKD | Finansal Kiralama | 17 | 4 |
| Gümrük ve Ticaret Bakanlığı | 12 | Gümrük Tesisleri | YİD | Hizmet İmtiyaz | 2 | 10 |
| Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı | 18 | Limani, Yat Limanı, Tünel | YİD | Hizmet İmtiyaz | 5 | 13 |
| Karayolları Genel Müdürlüğü | 7 | Otoyol, Köprü | YİD | Hizmet İmtiyaz | 6 | 1 |

Kaynak: (ERÜZ, 2017)

2017 yılı itibari ile Sağlık Bakanlığı 21, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı 12, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı 18, Karayolları Genel Müdürlüğü 7 adet projeyi devam ettirmektedirler. Bu projelerin 30 adeti yapım aşamasındaki projeler iken 28 adeti işletmede olan projeler olduğu gözükmemektedir.

4. LİTERATÜR TARAMASI

Ülkemizde hızla gelişen kamu özel uygulamaları ile ilgili literatürde birçok çalışma bulunmaktadır.

Bettignies ve Ross 2009 yılında kamu özel işbirliği uygulamalarını en uygun finansman tarihini incelemişler, bütçeleme sorunları, sözleşmeye bağlı olarak oluşabilecek sorunları ele almışlardır. Yaptıkları çalışmada hangi koşullarda optimal sözleşme sağlandığını vurgulamaya çalışmışlardır. (Bettignies & Ross, 2009)

Martins, Marques ve Cruz 2011 yılında Portekiz’de yapılan kamu özel işbirliklerini enerji sektörü bazında rüzgar gülleri yapımını incelemişlerdir. Özel sektör seçimi, anlaşma süreçleri ve risk paylaşımlarını incelemişlerdir. (Martins, Marques, & Cruz, 2011)

Mu, Jong ve Koppenjan 2011 yılında yaptıkları çalışmada Çin’de özellikle ulaşım olmak üzere birçok alanda hızla yükselen kamu özel işbirliği uygulamalarının politik sebeplere bağlı olarak düşüşe geçmesi ve Çin’de kamu özel işbirliği uygulamalarını incelemişlerdir. (Mu, Jong, & Koppenjan, 2011)

Shaoul, Stafford ve Stapleton 2012 yılında yapılan kamu özel işbirliği anlaşmalarında şeffaflık ve hesap verilebilirlik açısından devletin kamuya daha çok bilgi açıklaması gereğini ve artan kamu özel işbirliği uygulamaları çerçevesinde bunun önemli bir ihtiyaç olduğunu savunmuşlardır. (Shaoul, Stafford, & Stapleton, 2012)

Zaharioaie 2012 yılında yaşanan finansal krizlerde düşüşe geçmiş olmasına rağmen tekrar hızla bü-

yüyen kamu özel işbirliği uygulamalarında kullanılan türev araçlarını incelemiştir. Kullanılan türev araçlarının projelerde ne kadar etkinlikle kullanıldığını araştırmıştır. Uzun vadeli Avrupa Birliği türev araçlarının kullanılabilirliği sonucuna ulaşmıştır. (Zaharioaie, 2012)

Cruz ve Marques 2013 yılında kamu özel işbirliği uygulamalarının büyük belirsizlik taşıyan anlaşmalar olduğunu vurgulamışlar ve yapılan anlaşmaların büyük esnekliğe sahip olması gerektiğini vurgulamışlardır. (Cruz & Marques, 2013)

Geddes ve Wagner 2013 yılında kamu özel işbirliği uygulamalarını hukuksal açıdan ele alarak eyalet bazında 13 temel kural üzerinden incelemeler yapmışlar ve bazı eyaletlerin kuralları sıkı sıkıya takip ederken bazılarının neden uygulamadığını incelemişler ve eyaletler arasındaki küçük hukuksal farklılıkların buna sebep olduğunu sonucuna ulaşmışlardır. (Geddes & Wagner, 2013)

Nisar 2013 yılında kamu özel işbirliği uygulamalarının özellikle iki sonuç bazında incelemiş, birincisi, proje hem kamu hem de özel tarafların iş ve hizmet planları ile uyumlu olmalıdır ve ikincisi, bu uyumun sağlanması için uygun yönetim yapıları ve prosedürleri oluşturulmalıdır sonucuna ulaşmıştır. (Nisar, 2013)

Vertakova ve Plotnikov 2014 yılında global dünyada artan kamu özel işbirliği uygulamalarını aynı şekilde hızla büyüyen Rusya kamu özel işbirliklerini incelemişler ve şirketlerin kamu özel işbirliği konusunda çalışan eğitimli kişilerin eksikliğini ve ihtiyaçlarını ortaya koymuşlardır. (Vertakova & Plotnikov, 2014)

Gangwar ve Raghuram 2015 yılında demiryolu üzerinden yapılan kamu özel işbirliklerinin ileri teknoloji gerektirmesinden dolayı diğer kamu özel işbirliği uygulamalarından daha riskli olduğunu öne sürmüşler ve yapılan anlaşmaların parçalara ayrılarak risk paylaşımı olması gerektiğini

savunmuşlardır. (Gangwar & Raghuram, 2015)

Oppio ve Torrieri 2016 yılında yaptıkları çalışmada kamu özel işbirliği uygulamalarının hem özel sektöre hem de kamuya büyük avantajlar sağladığını öngörmüşler ve Milan şehrinde yapılan bir projeyi risk odaklı olarak incelemişlerdir. (Oppio & Torrieri, 2016)

Arbulú, Lozano ve Rey-Maqueira 2017 yılında belediye katı atıklarının enerjiye dönüşüm sürecinde kamu özel işbirliklerinin etkin bir şekilde rol aldığını ve Mallorca örneğinden yola çıkarak bu kamu özel işbirliklerinin neticesinde turizme olan katkılarını incelemişlerdir ve turizmin önemli ölçüde bu uygulamalardan etkilendiğini ve daha çok adapte edilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. (Arbulú, Lozano, & Rey-Maqueira, 2017)

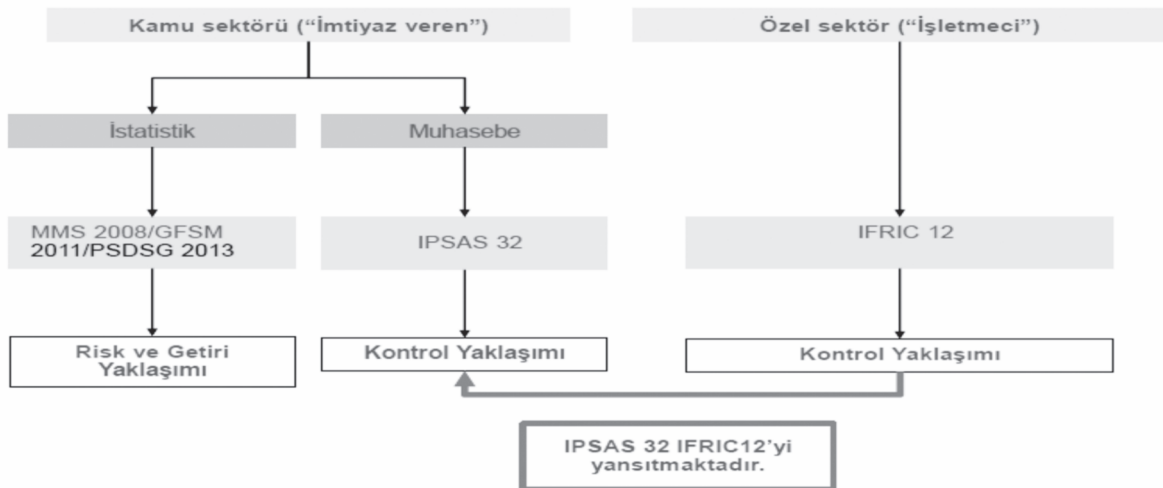
Caperchione, Demirag ve Grossi 2017 yılında kamu özel işbirliğinde meydana gelen reformlar ve kamu özel işbirliğindeki gelişmeleri incelemiş ve hesap verilebilirlik ve şeffaflık açısından zor olan bu sistemin geliştirilmesi açısından önermelerde bulunmuşlardır. (Eugenio, Demirag, & Grossi, 2017)

5. KÖİ UYGULAMALARININ MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

AB ile yürütülen müzakereler çerçevesinde Türkiye AB'nin istatistik düzenlemelerini üstlenmek durumundadır. TÜİK, 2012-16 Stratejik Planında Uluslararası standartlarda istatistiklerin üretilmesi amacıyla istatistiki çalışmalarda Avrupa İstatistik Sistemi'ne uygun, uluslararası metodolojiler, sınıflamalar, yöntem ve standartları kullanacağını belirtmektedir. Bu nedenle, Türkiye örneğinde Birleşmiş Milletler ve IMF düzenlemelerinden daha önemlisi Eurostat uygulamalarıdır.

Özel Sektör ile ilgili muhasebe politikalarında Avrupa Birliği uyum sürecinde kamu özel işbirliği uygulamalarının muhasebeleştirilmesinde Avrupa Birliği'nin'de uygulanmasını önerdiği TFRS Yorum 12 - İmtiyazlı hizmet anlaşmaları (IFRIC 12 - Interpretation on Service Concession Arrangements) uygulanmaktadır.

Kamu kurumları ise 5018 sayılı kanun kapsamında tam tahakkuk esaslı uygulamaya geçiş ile birlikte Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün yayımladığı DMS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri'ne göre muhasebe kayıtlarını tutmaktadır.



Şekil 4. IPSAS 32 ve IFRIC 12 karşılaştırması

Kaynak: (Heiling, 2017)

IFRIC 12 Service Concession Arrangements Kasım 2006'da yayımlanmıştır ve 1 Ağustos 2008'den itibaren (AB hazırlayıcıları için 30 Mart 2009'da) yürürlüğe girmiştir. Ülkemizde TFRS Yorum 12 olarak Temmuz 2007'de yayımlanmış ve Aralık 2007'den sonra yürürlüğe girmiştir. TFRS 12 - İmtiyazlı hizmet anlaşmaları yorumu;

Kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmalarının işletmeciler tarafından muhasebeleştirilmesini düzenler.

Bu Yorum, aşağıdaki koşulların gerçekleşmesi durumunda kamudan özel sektöre verilen imtiyazlı hizmet anlaşmaları için geçerlidir:

(a) İmtiyazı tanıyanın, işletmecinin altyapı ile hangi hizmetleri vermesi gerektiğini, bu hizmetleri kimin için vermesi gerektiğini ve hangi fiyat üzerinden vermesi gerektiğini denetlemesi veya düzenlemesi durumunda ve

(b) İmtiyazı tanıyanın; mülkiyet, intifa hakkı ya da başka bir vasıta ile, anlaşma döneminin sonunda altyapıya ilişkin mevcut herhangi bir önemli hak/payı kontrol etmesi durumunda aşağıda belirtilen her iki madde için de geçerlidir:

- (a) İşletmecinin hizmet anlaşması nedeniyle inşa ettiği veya üçüncü bir taraftan elde ettiği altyapı ile

- (b) İmtiyazı tanıyanın hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda işletmeciye imtiyaz hakkı tanıdığı mevcut altyapı.

Bu yorum, hizmet anlaşmasını yapmadan önce işletmeci tarafından maddi duran varlık olarak elde tutulan ve muhasebeleştirilen altyapının muhasebeleştirilmesini düzenlemez.

Bu tür bir altyapı için TFRS'lerin finansal durum tablosu (*bilanço*) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri (TMS 16'da belirtilen) uygulanır. (TFRS 12 yorum madde 8)

TFRS 12 - İmtiyazlı hizmet anlaşmaları yorumunda düzenlenen konular aşağıdaki gibidir:

(a) İşletmecinin altyapı üzerindeki haklarının kullanımı;

(b) Anlaşma bedellerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi;

(c) İnşaat veya yenileme hizmetleri;

(d) İşletme hizmetleri;

(e) Borçlanma maliyetleri;

(f) Bir finansal varlığın ve maddi olmayan duran varlığın sonraki muhasebeleştirme işlemi;

(g) İmtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye sunulan kalemler

Devlet muhasebesi kapsamında ise; 'IPSAS 32 Service Concession Arrangements' 2011 yılında IFRIC 12'ye paralel olarak devletin düzenleyeceği muhasebe standardı olarak yayımlanmıştır. 2014 yılında Türkiye'de'' DMS 32 Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri'' olarak Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanmıştır.

DMS 32 ve TFRS yorum 12 birbirine paralel ve bütünlük oluşturacak şekilde yayımlanmış ve böylece raporlamada hem devlet açısından, hem özel sektör açısından bütünlük sağlanmıştır.

5.1. Anlaşma Bedelinin Muhasebeleştirilmesi ve Ölçülmesi

TFRS yorum 12 kapsamına giren sözleşmeye dayalı anlaşmaların şartları uyarınca, işletmeci, bir hizmet sunucusu olarak hareket eder. İşletmeci, bir kamu hizmetinin sunulması için kullanılan altyapıyı inşa eder veya yeniler (inşaat veya yenileme hizmetleri) ve belirlenen dönem boyunca bu altyapıyı işletir ve altyapının bakımını (işletme hizmetleri) gerçekleştirir.

İşletmeci, gerçekleştirdiği hizmetler için TFRS 15 (eski TMS 11) ve (eski TMS 18) uyarınca

hasılatını muhasebeleştirir ve ölçer. İşletmecinin tek bir sözleşme veya anlaşma çerçevesinde birden fazla hizmet gerçekleştirmesi durumunda (örneğin, inşaat veya yenileme hizmetleri ile işletme hizmetleri) alınan veya alınacak bedel, tutarlar ayrı ayrı tanımlanabildiği zaman, verilen hizmetlerin gerçeğe uygun değerleri oranında dağıtılır. Söz konusu bedelin niteliği, daha sonra nasıl muhasebeleştirileceğini belirler.(TFRS 12 yorum m.13)

İşletmeci, inşaat veya yenileme hizmetlerine ilişkin hasılatı ve maliyetleri “ *TFRS 15 Müşteri sözleşmelerinden hasılat standardı* (eski TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı)” hükümlerine uygun olarak muhasebeleştirir.

İşletmeci yapım aşamasında inşaat hizmeti veren herhangi bir işletmeden farksızdır. Çünkü kendi adına değil kamu adına ve hesabına taahhüt şeklinde inşaat yapmaktadır. Bu nedenle inşaat sözleşmeleri tamamlanma aşamasına (oranına) göre muhasebeleştirilir. Bu yöntemde inşaata ilişkin maliyetler işin tamamlanma yüzdesine göre finansal tablolara yansıtılır. İşletme yaptığı inşaat giderleri ile gelecekte bir ekonomik fayda sağlayacaktır, ve yaptığı bu giderler de güvenilir olarak ölçülebilmektedir. Bu nedenle işletme yapım aşamasında katlandığı giderlere eş zamanlı olarak bir varlık kayıtlara alınmalıdır. Aktifleştirilecek varlığın türünün belirlenmesinde kriter gelecekte sağlayacağı fayda akışı ile ilgilidir. Sağlanacak ekonomik fayda akışına göre varlık türü;

- TFRS 9 göre finansal varlık olarak ya da
- TMS 38 e göre Maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilir.

KÖİ uygulamalarında muhasebeleştirme açısından yukarıdaki açıklamalar kapsamında üç durum bulunmaktadır. Sözleşme şartlarına göre belirlenen bu üç durum TFRS Yorum 12’de;

- *finansal varlık olarak muhasebeleştirime*

- *maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirime*

- her ikisini de kapsayan hem *finansal varlık hem de maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirime olan karma model* de diyebileceğimiz modeldir.

Aynı şekilde devlet muhasebesinde DMS 32’yi incelediğimizde;

- *Mali yükümlülük modeli,*

- *İşletmeciye bir hakkın devredilmesi modeli ve*

- *Sözleşmeyi bölme modeli* olarak üç modelin bulunduğunu görmekteyiz.

Böylece, DMS 32 ve TFRS Yorum 12 birbirlerine paralel olarak hazırlanmış standartlardır.

DMS 32’yi incelediğimizde imtiyaz veren tarafın hizmet imtiyaz sözleşmesine konu edilen bir varlığı, hizmet imtiyaz varlığı olarak başlangıçta gerçeğe uygun değeriyle kaydetmesi gerektiği hususunun belirtildiği görülmektedir.. İmtiyaz veren, bir hizmet imtiyaz varlığını kaydettiği zaman karşılığında yükümlülük kaydını da yapması gerekmektedir. Hizmet imtiyaz varlığının başlangıçta ölçülen gerçeğe uygun değeriyle yükümlülük tutarı eşittir. (DMS 32, 2014)

TFRS 12 Yorumu göre ise, özel sektör kamu özel işbirliği anlaşması çerçevesinde gerçekleştirdiği hizmetler için ‘*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*’ standardı (Standartta TMS 11 ve TMS 18 uyarınca olarak belirtmektedir ancak araştırmanın yazıldığı gün itibari ile bu iki standardın yerini TFRS 15 almıştır.) uyarınca hasılatını muhasebeleştirir ve ölçer. Muhasebe modellerini aşağıdaki gibi açıklayabiliriz:

5.2. Finansal Varlık Olarak Muhasebeleştirme

Bu modelde, TFRS 12 yoruma göre, işletmeci, bir finansal varlığı, inşaat hizmetleri karşılığında imtiyazı tanıyanın verdiği veya imtiyazı tanıyanın talimatı doğrultusunda verilen nakit veya diğer bir finansal varlığı elde etmeye ilişkin sözleşmeden doğan koşulsuz bir hakka sahip olduğu ölçüde muhasebeleştirir

Finansal varlık başka bir işletmeden nakit veya başka bir finansal varlık almak için sözleşmeden doğan haktır. Sözleşme, işletmeye koşulsuz nakit tahsil etme hakkı tanıyorsa yani işletmenin kamu hizmetinin kullanımından bağımsız bir şekilde varlık kullanılsa da kullanılsa da nakit tahsil etme hakkına sahipse işletmeci yapım aşamasında finansal varlık muhasebeleştirir.

İmtiyazı tanıyan ,sözleşmeye göre işletmenin nakit akışlarını garanti etmiştir.

İmtiyazlı hizmet varlığının işletme aşamasında kamu tarafından kullanılmama riski, imtiyaz veren tarafından üstlenilmektedir

Ödeme, işletmecinin altyapının belirlenen kalite veya etkinlik gereklerini karşıladığını garanti etmesi koşuluna bağlı olsa dahi, imtiyazı tanıyan taraf, işletmeciye

(a) belirlenen veya belirlenebilen tutarı veya

(b) eğer varsa, kamu hizmeti kullanıcılarından tahsil edilen tutarlar ile belirlenen veya belirlenebilen tutarlar arasındaki açığı ödemeyi sözleşmeye dayalı olarak taahhüt ediyorsa, işletmecinin nakit tahsil etmeye ilişkin koşulsuz bir hakkı vardır. Dolayısıyla bu hakkın finansal varlık olarak muhasebeleştirilmesi gerekir.

Devlet muhasebesinde ise; bu modele göre imtiyaz veren kurum bir hizmet imtiyaz varlığının yapımı, geliştirilmesi, edinimi ya da iyileştirilmesi

karşılığında işletmeciye nakit veya diğer bir finansal varlıkla koşulsuz ödeme yapmak zorunda olduğu durumlarda, (bu ödeme belirlenmiş ve ya belirlenebilir bir tutar ya da işletmecinin kamu hizmetini alanlardan sağladığı ücret arasındaki fark şeklinde olabilir) varlığın karşılığında *mali bir yükümlülük* kaydeder. (DMS 32, 2014). Bu modele göre imtiyaz veren kuruluş projeyi üstlenen özel sektör kuruluşuna koşulsuz bir ödeme yapmayı taahhüt etmektedir.

İmtiyaz verenin işletmeciye yaptığı ödemeler; yükümlülükte bir azaltma, işletmecinin verdiği hizmetler için yapılan gider ve finansman gideri olarak özün önceliğine göre ayrılması gerektiği belirtilmiştir. Hizmet imtiyaz sözleşmesinde belirlenen, işletmecinin verdiği hizmetler için yapılan gider ve finansman gideri imtiyaz veren tarafından gider olarak kaydedilmelidir.

Modelde kamu özel işbirliği proje sorumluluğunu üstlenen özel sektör tarafından incelediğimizde: (TFRS Yorum 12, 2011) daha önce de vurgulandığı gibi;

- TFRS Yorum 12'ye göre İmtiyazı tanıyan tarafından veya imtiyazı tanıyanın talimatı ile ödenmesi gereken tutar, TFRS 9 çerçevesinde,

(a) itfa edilmiş maliyetinden muhasebeleştirilir veya

(b) gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılarak ölçülen şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

İmtiyazı tanıyan tarafından ödenmesi gereken tutarın kamuda borç olarak özel sektörde alacak olarak muhasebeleştirilmesinde TFRS 9 (Eski uygulamada TMS 39) çerçevesinde, etkin faiz yöntemi kullanılarak itfa edilmiş maliyetle ölçülmesi ve hesaplanan faizin kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerektirdiği belirtilmektedir.

5.3. Maddi Olmayan Duran Varlık Olarak Muhasebeleştirme

Maddi olmayan duran varlık TMS (IAS) 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardında “fiziksel varlığı olmayan, tanımlanabilir, parasal olmayan varlık” olarak tanımlanmıştır (TMS (IAS) 38 md.8). Ayrıca maddi olmayan duran varlığın tanımlanabilir olması için sözleşmeye bağlı haklardan doğması gerektiği standart da ifade edilmiştir (IAS 38 md. 11,12).

YİD sözleşmesi işletmeciye, belirlenebilir veya sabit bir ödeme garanti etmek yerine kamu hizmetinin kullanımına bağlı olarak ücret tahsil etme hakkı veriyorsa, işletmeci maddi olmayan duran varlığı, kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkını (lisans) elde ettiği ölçüde muhasebeleştirir. Kamu hizmeti kullanıcılarından ücret tahsil etme hakkı, nakit elde etmek için koşulsuz bir hak değildir; çünkü tutarlar, kamunun hizmeti kullandığı ölçüde koşula bağlıdır. KÖİ sözleşmelerinde, imtiyaz tanıyan tarafından işletmeciye hizmetleri karşılığında ödenecek bir varlık belirlendi ise bunlar devlet teşviklerine girmemekte ,bu varlıklar, işletmecinin maddi olmayan duran varlıkları olarak muhasebeleştirilmektedir. Bu varlıklar ilk muhasebeleştirme sırasında gerçeğe uygun değerinden ölçülmektedir.. Hizmet anlaşmasının amacı doğrultusunda imtiyazı tanıyan tarafından işletmeciye imtiyaz hakkı tanınan altyapı kalemleri, işletmecinin maddi duran varlığı olarak muhasebeleştirilmez. (TFRS Yorum 12, 2011).

Diğer taraftan bu modele göre imtiyaz veren kamu kuruluşu bir hizmet imtiyaz varlığının yapımı, geliştirilmesi, edinimi ya da iyileştirilmesi karşılığında işletmeciye nakit veya diğer bir mali varlıkla koşulsuz ödeme yapmak zorunda olmadığında ve işletmeciye üçüncü taraflardan veya diğer bir gelir getirici varlıktan gelir elde etme hakkını devrettiğinde, elde ettiği varlığa ilişkin gelirlerin kazanılmamış kısmını yükümlülük

olarak kaydetmektedir. (DMS 32, 2014) İmtiyaz veren kamu kuruluşu hizmet imtiyaz sözleşmesinin ekonomik mahiyetine göre muhasebeleştirilen yükümlülüğü azaltmakta ve geliri muhasebeleştirilmektedir.

İmtiyaz veren; hizmet imtiyaz varlığı ve hizmetlerin sağlanması karşılığında işletmeciye üçüncü taraflardan veya diğer bir gelir getirici varlıktan gelir elde etme hakkını devrettiğinde bu değiş tokuş gelir yaratan bir işlem olarak değerlendirmesi gerekmektedir. İşletmeciye verilen hak, hizmet imtiyaz sözleşmesi süresince geçerli olduğu için imtiyaz veren bu değiş tokuştan elde edilen geliri hemen muhasebeleştirmez. Bunun yerine bir yükümlülük, henüz kazanılmamış gelirin bir kısmı olarak muhasebeleştirilir. Gelir, hizmet imtiyaz sözleşmesinin ekonomik mahiyetine göre muhasebeleştirilir ve gelir muhasebeleştirildiği için yükümlülük azalır. (DMS 32, 2014)

5.4. Sözleşmeyi Bölme (Karma Model) (Finansal Varlık ve Maddi Olmayan Duran Varlık Olması Durumu)

Bazı YİD sözleşmeleri, işletmeciye belirli asgari bir tutarı garanti etmekte ayrıca bu tutarı aşacak talep oluştuğu durumda hizmeti kullananlardan ücret tahsil etme hakkı verebilir. Bu tür sözleşmelerde talep riski taraflar arasında paylaşılmış olur. Böyle bir sözleşmeye taraf olan işletmeci, garanti edilen kısım için finansal varlık ve talep fazlası durumunda kamu hizmetini kullananlardan ücret tahsil etme hakkı içinse maddi olmayan duran varlık muhasebeleştirir.

Kamu da ise; imtiyaz veren bir hizmet imtiyaz varlığının yapımı, geliştirilmesi, edinimi ya da iyileştirilmesi için kısmen mali yükümlülük oluşturarak, kısmen de bir hak vererek işletmeciye ödeme yapıyor ise muhasebeleştirilen toplam yükümlülüğün her bir kısmı ayrı ayrı kaydedilir. İmtiyaz veren, mali yükümlülük ve işletmeciye bir hakkın verilmesi modeline göre kısmen mali

yükümlülük oluşturarak, kısmen de bir hak vererek işletmeciye ödeme yapılan yükümlülüğün her bir kısmını kayıtlarında ayrı ayrı gösterir. (DMS 32, 2014)

Aynı şekilde KÖİ uygulamalarında özel sektörde ise yukarıda açıklandığı üzere, finansal varlık ve maddi olmayan duran varlığı ayrı ayrı muhasebeleştirir ve ilgili standartlar uyarınca kayıtlarında gösterir.

6. KÖİ –YAP İŞLET DEVRET MODELİ ÖRNEK UYGULAMALAR

Kamu Özel İşbirliği uygulamalarında yukarıda açıklandığı üzere muhasebeleştirmede üç esas bulunmaktadır. Bunlar *Finansal Varlık Olarak Muhasebeleştirme*, *Maddi Olmayan Duran Varlık Olarak Muhasebeleştirme*, *Sözleşmeyi Bölme (Her iki durumunda aynı anda geçerli olduğu) Hem Finansal Varlık hem de Maddi olmayan Duran Varlık Olarak Muhasebeleştirme*. Bu nedenle uygulama örneğimiz ÖZEL SEKTÖR açısından her üç durumu da kapsayacak biçimde TFRS 12 yorumu uygulamak üzere geliştirilmiştir. Uygulamanın daha net anlaşılması için tutarlar küçük tutulmuş yuvarlama farkları tamamlanmıştır. (örnek *IFRIC 12 den uyarlanmıştır*.)

6.1. Finansal Varlık Olarak Kaydetme

Sözleşme şartlarına göre işletme, yol inşa edecektir, inşaat 2 yılda tamamlanacaktır ve 8 yıl boyunca da belirli bir standartta inşa edilen yol işletilip bakım yapılacaktır (3.- 8. Yıllar) Sözleşme şartlarına göre, işletme yolu 8. yılda yenileyecektir. 10. Yılın sonunda, sözleşme sona erecektir. İşletmenin inşaat hizmetleri, işletme hizmetleri, yenileme hizmetleri olmak üzere 3 performans yükümlülüğü yerine getirdiği varsayılmıştır. İşletmenin yükümlülüklerin yerine getirmek için tahmini maliyetleri:

Tablo 2. Sözleşme Maliyetleri

| | Yıl | TL |
|---|------|------|
| İnşaat maliyetleri | 1 | 1500 |
| | 2 | 1500 |
| İşletme (operasyon) Maliyetleri (her yıl) | 3–10 | 30 |
| Yol yenileme maliyeti | 8 | 300 |

Anlaşma şartlarına göre imtiyaz tanıyan işletmeye yolu kamusal kullanıma açtığı 3. Ve 10. yıllar arasında, her yıl için 600 TL ödeme yapacaktır. Bu işlemler gerçekleşirken, tüm nakit akışlarının yıl sonunda gerçekleştiği varsayılmaktadır.

İşletme hasılatı ‘*TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat*’ a göre belirlenir. Hasılat, işletmenin verdiği hizmetler için imtiyaz tanıyandan almasını beklediği bedeldir- performans yükümlülükleri yerine getirildiğinde (veya olduğu haliyle) hasılat tahakkuk ettirilir.

Sözleşmenin şartları uyarınca işletme, 8. yılın sonunda yolu yenilemekle yükümlüdür. 8. yılda imtiyaz tanıyan, yolun yenilenmesi için işletmeye ödeme yapacaktır.

(a) işletme tahmini yatırım maliyetlere %5 ilave ederek tahmini satış fiyatını belirlemiştir

(b) işletme tahmini operasyonel işletme giderine %20 ilave ederek tahmini satış fiyatını belirlemiştir

(c) işletme 8. yılda yapacağı tahmini yenileme maliyetine %10 ilavesi ile satış fiyatını belirlemiştir.

(d) işletme ile imtiyaz tanıyıcı kurum arasındaki finansal işlemlerde uygulanacak faiz oranı yıllık %6.18

(e) işletmenin borçlanma maliyeti %6.7 dir.

Beklenen toplam hasılat (yıllık 3-10 yıllar arasında 600 TL), önemli finansman unsurlarını dikkate

olarak, inşaat hizmetleri, işletme hizmetleri ve yol yenileme işlemlerinin nispi bağımsız satış fiyatlarına dayanan performans yükümlülüklerine aşağıdaki şekilde tahsis edilmiştir:

Tablo 3. Her Bir Performans Zorunluluğu İçin Tahsis Edilen İşlem Fiyatı

| | İşlem fiyat tahsisi (önemli finansman unsurunun etkisi dahil olmak üzere) | TL |
|-------------------------------------|---|---------------|
| İnşaat işlemleri (2 yıldaki) | $1.500 + (1500 \times 0.05 = 75) = 1575 \times 2 \text{ yıl} =$ | 3150 |
| Operasyon işlemleri (8 yıldaki) | $30 + (30 \times 0.20 = 6) = 36 \times 8 =$ | 288 |
| Yol yenileme işlemleri (8. Yıldaki) | $300 + (300 \times 0.10 = 30) =$ | 330 |
| Toplam | | 3768 |
| Etkin faiz oranı | | 6.18% her yıl |

Örneğin 1. yılda 1500 TL inşaat maliyeti, 1575 TL inşaat geliri ve dolayısıyla inşaat karı 75 TL kar veya zararda muhasebeleştirilir.

İlk iki yıl boyunca işletme hizmet sözleşmesiyle ilgili varlığı anlaşmanın önemli bir finansman unsuru olarak kabul eder ve ‘‘TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat’’ standardı uyarınca muhasebeleştirir. İnşaat tamamlandıktan sonra,

imtiyaz taniyanın ödeyeceği tutarlar TFRS 9 Finansal Araçlar uyarınca alacaklar olarak kaydedilir.

Nakit akışları ve gerçeğe uygun değerler tahmini aynı kalırsa, efektif faiz oranının yılda % 6,18 olacağı kabul edilmiştir. Bu verilere göre, 1-3’üncü yılların sonunda alacak tutarı aşağıdaki gibi hesaplanır:

Tablo 4. İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların (alacaklarının) ölçülmesi:

| | TL |
|--|-------|
| 1.Yıldaki inşaat maliyeti tutarı | 1575 |
| 1.Yıldaki İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar (Alacaklar) | 1575 |
| 1.Yılın sonundaki Sözleşmeye ilişkin Fin. varlıkların 2. Yıldaki efektif faizi ($6.18\% \times 1575\text{TL}$) | 96 |
| 2.Yıldaki inşaat maliyeti tutarı | 1575 |
| 2. Yıldaki İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar(alacaklar) | 3246 |
| 2.Yılın sonundaki Sözleşmeden kaynaklanan varlıkların 3. Yıldaki efektif faizi ($6.18\% \times 3246\text{TL}$) | 67 |
| 3.Yıldaki yol işletme tutarı ($30 \text{ TL} \times (1 + 20\%)$) | 36 |
| 3. Yıldaki nakit tahsilatı | (600) |
| 3. Yıldaki İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar(Alacaklar) | 2883 |

Bu uygulamanın amacı doğrultusunda, işletmenin sözleşmeyi borç ve kazanılmış kârlar ile finanse ettiği varsayılmaktadır. Ödenmemiş borcu için yılda yüzde 6.7 oranında faiz ödediği kabul edilmiştir. Nakit akışları ve gerçeğe uygun değerler tahmini ile aynı kalırsa, işletmenin nakit akışları, kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tablosu sözleşme süresi boyunca aşağıdaki şekilde olacaktır:

Tablo 5. Nakit Akışları (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | Toplam |
|----------------------|--------|--------|-------|-------|-------|-------|------|-------|------|------|---------|
| Nakit | - | - | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 4800 |
| Sözleşme Maliyetleri | (1500) | (1500) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (330) | (30) | (30) | (3,540) |
| Borç Maliyetleri | - | (102) | (207) | (183) | (159) | (129) | (99) | (69) | (57) | (21) | (1026) |
| Net Nakit Akışı | (1500) | (1602) | 363 | 387 | 411 | 441 | 471 | 201 | 513 | 549 | 234 |

Tablo 6. Kapsamlı Gelir Tablosu (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | Toplam |
|-----------------------|--------|--------|-------|-------|-------|-------|------|-------|------|------|---------|
| Hasılat | 1575 | 1575 | 36 | 36 | 36 | 36 | 36 | 366 | 36 | 36 | 3768 |
| Sözleşme Maliyetleri | (1500) | (1500) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (330) | (30) | (30) | (3,540) |
| Finansman Geliri | - | 96 | 201 | 177 | 153 | 129 | 102 | 75 | 66 | 33 | 1032 |
| Borçlanma Maliyetleri | - | (102) | (207) | (183) | (159) | (129) | (99) | (69) | (57) | (21) | (1026) |
| Net Kâr | 75 | 69 | - | - | - | 6 | 9 | 42 | 15 | 18 | 234 |

Tablo 7. Finansal Durum Tablosu (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|--------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|-------|-------|-----|
| İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıklar (Alacaklar) | 1575 | 3246 | 2883 | 2496 | 2085 | 1650 | 1188 | 1029 | 531 | - |
| Nakit/(Borçlar) | (1500) | (3,102) | (2,739) | (2,352) | (1,941) | (1,500) | (1,029) | (828) | (315) | 234 |
| Net Varlıklar | 75 | 144 | 144 | 144 | 144 | 150 | 159 | 201 | 216 | 234 |

Bu örnekte borçlanma maliyetleri sonuç hesaplarına kaydedilmiştir. Çünkü finansal varlık modeli kullanılmıştır. Bütün harcamalar gidere kaydedilmiştir. Gelirden doğan alacaklar da finansal durum tablosunda YİD sözleşme varlıklarından alacaklarda finansal varlık olarak muhasebeleştirilmiştir.

Bu örnek birçok olası imtiyazlı sözleşme türünün yalnızca biriyle ilgilidir. Amacı, pratikte yaygın olarak bulunan bazı özelliklerin muhasebe işlemlerini göstermektir. Gösterimi olabildiğince net hale getirmek için, sözleşme süresinin sadece on yıl olduğunu ve işletmecinin yıllık faturalarının dönem boyunca sabit olduğu varsayılmıştır. Uygulamada, sözleşme süreleri daha uzun olabilir ve yıllık gelirler zamanla artabilir. Bu gibi durumlarda, net karın yıldan yıla değişmesi daha yüksek olabilir.

Muhasebe kayıtları:

Yatırım dönemi: (Vergiler ihmal edilmiştir)

İşletme Dönemi : Birinci Yıl Kayıtları

| | | |
|-------------------------------------|------|------|
| 102 BANKALAR | 1500 | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | | 1500 |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 1500 | |
| 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR | | 1500 |
| 31.12.20 | | |
| *225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 1575 | |
| 600 HASILAT (YURTIÇİ SATIŞLAR) | | 1575 |
| 31.12.20 | | |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 1500 | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | | 1500 |
| 31.12.20 | | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | 1500 | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 1500 |
| / | | |

| 31.12.20 | |
|-----------------------------|------|
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | 1575 |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 1500 |
| 690 DÖNEM KAR ZARAR H | 75 |
| / | |

* Kullanılan hesap yerine hesap planında değişiklik yapılması kaydıyla 142-242 İmtiyazlı Sözleşmelere İlişkin Finansal varlıklar kullanılabilir.

Birinci yıl sonunda, finansal durum tablosu ve Kar-Zarar tablosu aşağıdaki gibi olur.(Diğer işlemler ihmal edilmiştir)

| Finansal Durum Tablosu | | Kar Zarar Tablosu | |
|-------------------------------|--------------------|--------------------------|--------|
| Finansal Varlıklar | | Hasılat | 1575 |
| YİD işletmesinden Alacaklar | 1575 | Sat. Maliyeti | (1500) |
| | <hr/> | | <hr/> |
| Aktif Toplamı | 1575 | Kar | 75 |
| Yükümlülükler | | | |
| Finansal Borçlar | | | |
| YİD sözleşmesinden Borçlar | 1500 | | |
| Özkaynaklar | | | |
| Dönem Karı | <u>75</u> | | |
| Pasif Toplamı | <u>1575</u> | | |

İşletme Dönemi : İkinci Yıl Kayıtları

| | | |
|-------------------------------------|------|------|
| 590 DÖNEM KARI | 75 | |
| 591 GEÇMİŞ YIL KARLARI | | 75 |
| 102 BANKALAR | 1500 | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | | 1500 |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 1500 | |
| 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR | | 1500 |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 1575 | |
| 600 HASILAT (YURTİÇİ SATIŞLAR) | | 1575 |
| 31.12.20 | | |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 96 | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | | 96 |
| 31.12.20 | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 102 | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | | 102 |
| 31.12.20 | | |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 1500 | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | | 1500 |
| / | | |

| | | |
|---|------|------|
| 31.12.20 | | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | 1500 | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 1500 |
| 31.12.20 | | |
| 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA MALİYETLERİ | 102 | |
| 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA | | 102 |
| 31.12.20 | | |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | 1575 | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | 96 | |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ | | 1500 |
| 661 UZUN VAD. BORÇLANMA 2568 MALİYETLERİ | | 102 |
| 690 DÖNEM KAR ZARAR H | | 69 |
| / | | |

İkinci yıl sonunda, finansal durum tablosu ve Kar-Zarar tablosu aşağıdaki gibi olur.

| Finansal Durum Tablosu | | Kar Zarar Tablosu | |
|-------------------------------|--------------------|--------------------------|-----------|
| Finansal Varlıklar | | Hasılat | 1575 |
| YİD işletmesinden Alacaklar | 3246 | Sat. Maliyeti | (1500) |
| | _____ | | _____ |
| Aktif Toplamı | 3246 | Brüt Kar | 75 |
| Yükümlülükler | | Faiz Gelirleri | 96 |
| Finansal Borçlar | | Faiz Giderleri | (102) |
| YİD sözleşmesinden Borçlar | 3102 | Dönem karı | 69 |
| Özkaynaklar | | | |
| Geçmiş Yıl Karları | 75 | | |
| Dönem Karı | <u>69</u> | | |
| Pasif Toplamı | <u>3246</u> | | |

İşletme Dönemi : Üçüncü Yıl Kayıtları

İşletme üçüncü yılda yol inşaatını tamamlamış ve işletmeye açmıştır. İmtiyaz veren, işletmeye her yıl 600 TL vermeyi kabul etmiştir. İşletmede her yıl işletme gideri olarak 30 TL harcamaktadır. 30 TL işletme gideri %20 karla 36 TL gelir getirdiği varsayılmıştır.

Üçüncü yılda işletme, imtiyaz verenden alacaklarına mahsuben 600 TL yi tahsil etmiştir.

Banka kalanı olan 570 TL borçların ödenmesinde kullanılmıştır

| | | |
|------------------------------------|-----|-----|
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 30 | |
| 102 BANKALAR-İLGİLİ HESAPLAR | | 30 |
| 590 DÖNEM KARI | 69 | |
| 591 GEÇMİŞ YIL KARLARI | | 69 |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 36 | |
| 600 HASILAT (YURTIÇİ SATIŞLAR) | | 36 |
| 31/12/20 | | |
| 102 BANKALAR | 600 | |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | | 600 |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 201 | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | | 201 |
| 31.12.20.... | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 207 | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | | 207 |

| 31/12/20.... | |
|---|-----|
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 30 |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA 31/12/20.... | 30 |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | 30 |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 30 |
| 31/12/20.... | |
| 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA MALİYETLERİ | 207 |
| 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA | 207 |
| 31/12/20.... | |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | 36 |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | 201 |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ | 30 |
| 661 UZUN VAD. BORÇLANMA MALİYETLERİ | 207 |
| 690 DÖNEM KAR ZARAR H | 0 |
| / | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | 570 |
| 102 BANKALAR | 570 |
| / | |

| Finansal Durum Tablosu | | Kar Zarar Tablosu | |
|-------------------------------|--------------------|--------------------------|----------|
| Finansal Varlıklar | | Hasılat | 36 |
| YİD işletmesinden Alacaklar | 2883 | Sat. Maliyeti | (30) |
| | | | |
| Aktif Toplamı | 2883 | Brüt Kar | 6 |
| Yükümlülükler | | Faiz Gelirleri | 201 |
| Finansal Borçlar | | Faiz Giderleri | (207) |
| YİD sözleşmesinden Borçlar | 2739 | Dönem karı | 0 |
| Özkaynaklar | | | |
| Geçmiş Yıl Karları | 144 | | |
| Dönem Karı | <u>0</u> | | |
| Pasif Toplamı | <u>2883</u> | | |

YOL YENİLEME HİZMETİ -8. YIL

| | | |
|------------------------------------|-----|-----|
| 590 DÖNEM KARI(7. yıl karı) | 9 | |
| 591 GEÇMİŞ YIL KARLARI | | 9 |
| / | | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 330 | |
| 102 BANKALAR | | 330 |
| / | | |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 366 | |
| 600 HASILAT (YURTIÇİ SATIŞLAR) | | 366 |
| / | | |

| | | |
|---------------------------------------|-----|-----|
| 31/12/20.... | | |
| 102 BANKALAR | 996 | |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | | 996 |
| / | | |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 75 | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | | 75 |
| / | | |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 69 | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | | 69 |
| 31/12/20.... | | |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 30 | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | | 30 |
| 31/12/20.... | | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | 30 | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 30 |
| 31/12/20.... | | |
| 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA MALİYETLERİ | 69 | |
| 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA | | 69 |
| 31/12/20.... | | |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | 366 | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | 75 | |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ | | 330 |
| 661 UZUN VAD. BORÇLANMA MALİYETLERİ | | 69 |
| 690 DÖNEM KAR ZARAR H | | 42 |
| / | | |

| | | | |
|----------------------------------|-----|--|-----|
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | 201 | | |
| 102 BANKALAR | | | 201 |

Finansal Durum Tablosu**Kar Zarar Tablosu**

| | | | |
|-----------------------------|--------------------|-------------------|-----------|
| Finansal Varlıklar | | Hasılat | 366 |
| YİD işletmesinden Alacaklar | 1032 | Sat. Maliyeti | (330) |
| Aktif Toplamı | | Brüt Kar | |
| | 1032 | | 36 |
| Finansal Borçlar | | | |
| YİD sözleşmesinden Borçlar | 828 | Faiz Gelirleri | 75 |
| Özkaynaklar | | Faiz Giderleri | (69) |
| Geçmiş Yıl Karları | 162 | Dönem karı | 42 |
| Dönem Karı | <u>42</u> | | |
| Pasif Toplamı | <u>1032</u> | | |

10.yılda muhasebe kayıtları:

10. yılda, alacaklar tahsil edilmiş, borçlar ödenmiştir. Bankada kalan tutar, YİD sözleşmesinden sağlanan toplam kar tutarıdır

| | | | |
|-----------------------------|----|--|----|
| 590 DÖNEM KARI(9. yıl karı) | 15 | | |
| 591 GEÇMİŞ YIL KARLARI | | | 15 |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | 30 | | |
| 102 BANKALAR | | | 30 |

| | | |
|-------------------------------------|-----|-----|
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 36 | |
| 600 HASILAT (YURTİÇİ SATIŞLAR) | | 36 |
| 31/12/20.... | | |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | 33 | |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | | 33 |
| 102 BANKALAR | 600 | |
| 225 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN ALACAKLAR | | 600 |
| 780 FİNANSMAN GİDERLERİ | 21 | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | | 21 |
| 31/12/20.... | | |
| 401 YİD SÖZLEŞMELERİNDEN BORÇLAR | 336 | |
| 102 BANKALAR | | 336 |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 30 | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | | 30 |
| 31/12/20.... | | |
| 741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA | 30 | |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ | | 30 |

| 31/12/20.... | |
|--|----|
| 661 UZUN VADELİ BORÇLANMA MALİYETLERİ | 21 |
| 781 FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA | 21 |
| 31/12/20.... | |
| 600 YURT İÇİ SATIŞLAR | 36 |
| 642 FAİZ GELİRLERİ | 33 |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETLERİ | 30 |
| 661 UZUN VAD. BORÇLANMA MALİYETLERİ | 21 |
| 690 DÖNEM KAR ZARAR | 18 |
| / | |

Finansal Durum Tablosu

| | |
|----------------------|------------|
| Bankalar | 234 |
| Aktif Toplamı | 234 |
| Özkaynaklar | |
| Geçmiş Yıl Karları | 216 |
| Dönem Karı | <u>18</u> |
| Pasif Toplamı | 234 |

Kar Zarar Tablosu

| | |
|-------------------|-----------|
| Hasılat | 36 |
| Sat. Maliyeti | (30) |
| Brüt Kar | 6 |
| Faiz gelirleri | 33 |
| Faiz giderleri | (21) |
| Dönem karı | 18 |

Yukarıdaki tablolardan ve kayıtlardan da görüleceği üzere bu modelde işletme her dönemde gelir ve giderlerini kaydetmiş, kamu kurumundan alacağı tutarları da imtiyaz sözleşmelerinden finansal varlık olarak (YİD sözleşmelerinden doğan alacaklar) olarak kaydetmiştir. 10.yılda işletme bütün alacaklarını tahsil etmiş, borçlarını ödemiş dolayısıyla bu sözleşmeden 234 TL kar etmiş bu tutar ise banka hesabındaki tutarı oluşturmuştur.

6.2. Maddi Olmayan Duran Varlık Olarak Muhasebeleştirilmesi

İşletme, maddi olmayan duran bir varlık(yol geçiş ücretlerini tahsil etme hakkı - İmtiyaz hakkı) karşılığında, 3-10 yıl içinde yol kullanıcılarından gelen paraları toplamak için İmtiyaz tanıyana inşaat hizmeti sunmak üzere bir anlaşma yapmıştır. Sözleşme şartlarına göre işletme, yol inşa edecektir- inşaat 2 yılda tamamlanacaktır- 8 yıl boyunca da belirli bir standartta inşa edilen yol işletilip bakım yapılacaktır (3.- 8. Yıllar) Sözleşme şartlarına göre, işletme yolu 8. yılda yenileyecektir. 10. Yılın sonunda, sözleşme sona erecektir ve yol kamu kurumuna devredilecektir. İşletmenin yükümlülüklerin yerine getirmek için tahmini maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Tablo 8. Sözleşme Maliyetleri

| | Yıl | T L |
|--|------|------|
| İnşaat maliyetleri | 1 | 1500 |
| | 2 | 1500 |
| İşletme(operasyon) Maliyetleri (her yıl) | 3-10 | 30 |
| Yol yenileme maliyeti | 8 | 300 |

Anlaşmanın şartları işletmeciye yolu kullanan sürücülerden ücret alınma hakkını vermektedir. İşletmeci sözleşmenin süresi boyunca araç sayısının sabit kalacağını ve 3-10 yılların her birinde 600 TL ücreti alacağını öngörüyor.

İşletme, maddi olmayan duran varlık karşılığında, örneğin 3-10 yıl içinde yol kullanıcılarından gelen paraları toplamak için İmtiyaz tanıyana inşaat hizmeti sunmaktadır. TFRS 15 kapsamında, işletme bu gayri nakdi bedeli gerçeğe uygun değerde ölçer. Bu durumda işletme, teslim edilen inşaat hizmetlerinin tek başına satış fiyatına referans olmak üzere inşaatın gerçeğe uygun değerini belirler.

Bu sözleşmede imtiyazı tanıyan işletmeye herhangi bir garanti ücret vermediği için sözleşme bedeli bir imtiyaz sözleşmesi olarak maddi olmayan duran varlıklara gerçeğe uygun değeri üzerinden kayıt olunur. Sözleşmede işletmenin geliri yolu kullanacaklardan alacağı ücretlerdir. Bu işlemler gerçekleşirken, örnekte tüm nakit akışlarının yıl sonunda gerçekleştiği varsayılmaktadır

İşletme, inşaat hizmetlerinin tek başına satış fiyatını, tahmini inşaat maliyetlerine ve artı yüzde 5 marjına eşit olarak tahmin etmiştir. (işletmenin inşaat maliyetleri ile ilgili riski üstlenmek için belirlediği oran) Talep ettiği oran, bir piyasa katılımcısının inşaat hizmetleri sunmak için talep ettiği orana uygundur. Ayrıca, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri uyarınca, işletme, anlaşmanın yapım aşamasında borçlanma maliyetlerini % 6,7 olarak değerlendirdiğini varsaymaktadır. Maddi olmayan varlıklar özellikli varlık olduğu için yatırım aşamasının faiz giderleri inşaat maliyetine dahil edilir.

Tablo 9. Maddi olmayan duran varlığın başlangıç gerçeğe uygun değeri

| | TL |
|---|-------------|
| 1.Yıldaki inşaat maliyetleri(1500+(1500x0.05=75) | 1575 |
| Borçlanma Maliyetleri (tablo 10) | 102 |
| 2.Yıldaki inşaat maliyetleri1500+(1500x0.05=75) | 1575 |
| 2. Yıl Sonundaki Maddi Olmayan Duran Varlık Değeri | 3252 |

TMS 38 uyarınca maddi olmayan duran varlık, işletmenin kullanımına sunulması beklenen 3-10 yıl içinde amortismanına tabi tutulur. Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarı (3,252 TL), normal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmıştır. Yıllık itfa gideri bu nedenle 3252 TL'yi 8 yıla bölünmüştür, yani yıllık yaklaşık olarak 405 TL belirlenmiştir.

İşletme, inşaat hizmetleri için TFRS 15 kapsamında hesaplama yapmaktadır. Gelir, alınan veya alınacak olan nakit dışı ödenen tutarda gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülür. Böylece 1 ve 2. yılların her birinde kar veya zarar inşaat maliyetleri 1500 TL, inşaat geliri 1575 TL ve dolayısıyla inşaat karı 75 TL olarak kabul edilmektedir.

Kullanıcılar, kamu hizmetlerini almak için kullandıkları zaman, yani yolu kullandıklarında ücret öderler. Dolayısıyla, işletme, ücretleri toplamınca gelir oluşur.

İşletmenin yolu yenileme yükümlülüğü, işletme aşaması süresince yolun kullanılması sonucunda ortaya çıkmaktadır. TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar uyarınca, yani mevcut yükümlülüğü raporlama dönemi sonunda ortadan kaldırmak için gereken harcamaların en iyi tahmin yöntemine göre muhasebeleştirilir ve ölçülür.

Bu uygulamanın amacı doğrultusunda, işletmenin sözleşme yükümlülüğünün şartlarının, herhangi bir tarihte yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken tahmini, en iyi tahminin, o tarihe kadar yol kullanmış olan araçların sayısı ile orantılı olacağı varsayılmıştır ve her yıl 51 TL (cari bir değere iskonto edilmiş) artmaktadır. İşletme, karşılığı, TMS 37'ye uygun olarak bugünkü değerine indirgemektedir. Her bir dönemde kar veya zararda muhasebeleştirilen ücret:

Tablo 10. Yenileme yükümlülüğü (TL)

| Yıl | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | Toplam |
|--|----|----|----|----|----|----|--------|
| Cari Yıl yükümlülüğü (51 TL 6% ile indirgenmiştir) | 36 | 39 | 42 | 45 | 48 | 51 | 261 |
| Geçmiş Yıllardaki artışlar | 0 | 3 | 3 | 6 | 12 | 15 | 39 |
| Kâr ya da zararda yenileme için toplam harcama | 36 | 42 | 45 | 51 | 60 | 66 | 300 |

Bu uygulamanın amacı doğrultusunda, işletmenin sözleşme koşullarını borç ve kazanılmış kârlar ile finanse ettiği varsayılmaktadır. Ödenmemiş borcu için yılda yüzde 6.7 oranında faiz ödemektedir. Nakit akışları ve gerçeğe uygun değerler tahmini ile aynı kalırsa, işletmenin nakit akışları, kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tablosu düzenlemenin süresi boyunca aşağıdaki şekilde olacaktır:

Tablo 11. Nakit Akışları (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | Toplam |
|----------------------|--------|--------|-------|-------|-------|------|-------|-------|------|------|---------|
| Nakit | - | - | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 4800 |
| Sözleşme Maliyetleri | (1500) | (1500) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (330) | (30) | (30) | (3,540) |
| Borç Maliyetleri | - | (102) | (207) | (183) | (159) | (43) | (129) | (69) | (57) | (21) | (1026) |
| Net Nakit Akışı | (1500) | (1602) | 363 | 387 | 411 | 441 | 471 | 201 | 513 | 549 | 234 |

Tablo 12. Kapsamlı Gelir Tablosu (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | Toplam |
|----------------------------|--------|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|--------|
| Hasılat | 1575 | 1575 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 7950 |
| Amortisman | - | - | (405) | (405) | (405) | (405) | (405) | (405) | (405) | (405) | (3252) |
| Yenileme Maliyeti | - | - | (36) | (42) | (45) | (51) | (60) | (66) | - | - | (300) |
| Diğer Sözleşme Maliyetleri | (1500) | (1500) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (3240) |
| Borçlanma Maliyetleri | - | - | (207) | (183) | (159) | (129) | (99) | (69) | (57) | (21) | (924) |
| Net Kâr | 75 | 75 | (78) | (60) | (42) | (18) | 3 | 27 | 108 | 144 | 234 |

Tablo 13. Finansal Durum Tablosu (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|-----|
| Maddi Olmayan Duran Varlık | 1575 | 3252 | 2847 | 2442 | 2034 | 1626 | 1218 | 810 | 405 | - |
| Nakit/(borç) | (1500) | (3102) | (2739) | (2352) | (1941) | (1500) | (1029) | (828) | (315) | 234 |
| Yenileme Yükümlülüğü | - | - | (36) | (78) | (123) | (174) | (234) | - | - | - |
| Net Varlıklar | 75 | 150 | 72 | 12 | (30) | (48) | (45) | (18) | 90 | 234 |

Bu modelde, muhasebe kayıtlarında finansal varlık (alacak) yerine maddi olmayan duran varlık (imtiyaz hakkı) olarak birinci yılda 1575 TL, ikinci yılda ise 1575 TL olmak üzere toplam imtiyaz hakları 3252 TL olarak finansal durum tablosunda yer alacaktır. Diğer modelden farklı olarak ayrıca maddi olmayan duran varlık için 3.-10. yıllar arasında itfa payları ayrılacaktır.

6.3. Sözleşmeyi Bölme (İmtiyaz Veren İşletmeye Hem Finansal Varlık Hem de Maddi Olmayan Duran Varlık Vermesi Durumu) Modeli Örneği

Sözleşme şartlarına göre işletme, yol inşa edecektir, inşaat 2 yılda tamamlanacaktır. 8 yıl boyunca da belirli bir standartta inşa edilen yol işletilip bakım yapılacaktır (3.- 8. Yıllar). Anlaşmanın şartlarına göre işletme aynı zamanda, yolun orijinal yüzeyinin belirlenen bir şartın altında bozulduğunda, işletmenin yenilemesini gerektirmektedir. İşletme yolun yenilenmesinin 8. yılda olacağını tahmin etmektedir. 10. Yılın sonunda anlaşma sona erecektir. İşletmenin yükümlülüklerin yerine getirmek için tahmini maliyetleri:

Tablo 14. Sözleşme Maliyetleri

| | Yıl | T L |
|--|------|------|
| İnşaat maliyetleri | 1 | 1500 |
| | 2 | 1500 |
| İşletme(operasyon) Maliyetleri (her yıl) | 3-10 | 30 |
| Yol yenileme maliyeti | 8 | 300 |

İşletme, inşaat hizmetlerine ilişkin değerlendirmeyi, bu hizmetlerin tek başına satış fiyatına referans olarak 3150 TL olarak tahmin etmektedir (tahmini maliyetin artı yüzde 5'ini tahmin etmektedir.)

Anlaşmanın şartları işletmeye yol kullanan sürücülerden ücret almasına izin verir. Buna ek olarak, nakit makbuzların zamanlamasını yansıtacak şekilde işletmeye en az 2100 TL ve faiz oranını yüzde 6,10'luk bir oranda garanti eder. İşletme sözleşmenin süresi boyunca araç sayısının sabit kalacağını ve her yıl (3-10 yıllar arası) içinde 600 TL'lik ücret alacağını öngörmektedir. Bu işlemler gerçekleşirken, tüm nakit akışlarının yıl sonunda gerçekleştiği varsayılmaktadır.

İmtiyaz tanıyandan nakit almak için sözleşme hakkı ve kullanıcıları kamu hizmetleri için ücretlendirme hakkı TFRS kapsamında iki ayrı varlık olarak kabul edilmelidir. Bu nedenle, bu düzenlemede, operatörün inşaat aşamasındaki sözleşmesi varlıklarını iki unsur halinde bölmesi gerekmektedir: *garantili tutara dayalı bir finansal varlık bileşeni* ve kalan kısmı için *maddi olmayan duran varlık*. İnşaat hizmetleri tamamlandığında, sözleşmeye dayalı varlığın iki bileşeni sınıflandırılarak finansal varlık ve maddi olmayan duran varlık olarak ölçülür.

Tablo 15. İşletme bedellerinin bölümlendirilmesi

| Yıl | Toplam Varlık | Finansal | Maddi Olmayan Duran Varlık |
|---|---------------|-------------------|----------------------------|
| 1.Yıldaki inşaat maliyetleri | 1575 | 1050 | 525 |
| 2.Yıldaki inşaat maliyetleri | 1575 | 1050 | 525 |
| Toplam inşaat maliyeti | 3150 | 2100 | 1050 |
| | 100% | 67% ²⁰ | 33% |
| Finansman Gelirleri, alacak üzerinde belirtilen 6.18% oranı ile (bkz. tablo 16) | 66 | 66 | - |
| Aktifleştirilmiş borçlanma maliyetleri (faiz ödemeleri yıl 1 ve 2 × 33%) (bkz tablo 20) | 33 | - | 33 |
| İşletmenin gerçeğe uygun değeri | 3249 | 2166 | 1083 |

İlk iki yıl boyunca işletme sözleşmeden kaynaklanan varlığı tanır ve düzenlemedeki önemli finansman unsurunu TFRS 15 uyarınca muhasebeleştirir. İnşaat tamamlandıktan sonra, inşaat

hizmeti karşılığında imtiyaz tanıyan tarafından ödenen tutar, TFRS 9'a göre alacak olarak muhasebeleştirilir.

Tablo 16. Sözleşme Varlık/Alacak değeri

| | TL |
|---|-------|
| Sözleşme varlığına tahsis edilen 1. yıl inşaat hizmetleri | 1050 |
| 1. Yıl sonundaki sözleşme varlıkları | 1050 |
| Sözleşme konusu varlığa tahsis edilen 2. Yıl inşaat hizmetleri | 1050 |
| 1. yılın sonunda sözleşme varlığının 2. yılında faiz (6.18% × 1050TL) | 66 |
| 2. Yıl Sonundaki Alacaklar | 2166 |
| 2. yılın sonunda sözleşme varlığının 3. yılında faiz (6.18% × 2166TL) | 135 |
| 3. Yılda Nakit (bkz tablo 18) | (351) |
| 3. Yılın Sonundaki Alacaklar | 1950 |

TMS 38 Maddi Olmayan Varlıklar kapsamında, işletme maddi olmayan duran varlığı maliyet olarak, yani alınan veya alınacak bedelin gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirir.

Sözleşmenin inşaat aşaması sırasında, işletmenin sözleşme varlığının, birikmiş olan ödenecek hakkını temsil eden, inşaat hizmetleri sunmak için verilen teminat tutarını aşan kısmı, altyapıyı kullanan kullanıcıları ücretlendirme hakkı verilmektedir. İşletme, inşaat hizmetlerinin tek başına satış fiyatını, inşaat maliyetlerini artı% 5'e eşit olarak tahmin etmektedir; işletmenin, bir piyasa katılımcısının, inşaat hizmetlerini sunmak için tazminat olarak alması gereken ve orantılı olarak inşaat maliyetleri ile ilişkili risk. Ayrıca, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri kapsamında, işletme inşaat aşamasında borçlanma maliyetlerini% 6,7 olarak değerlendirdiğini varsaymaktadır:

Tablo 17. Maddi Olmayan Duran Varlığın İlk Değeri

| | TL |
|--|-------------|
| 1. Yıldaki inşaat maliyetleri | 525 |
| Borçlanma maliyetleri (faiz ödemeleri yıl 1 ve 2 × 33%) (bkz. tablo 20) | 33 |
| 2. Yıldaki inşaat maliyetleri | 525 |
| 2. Yıl sonundaki maddi olmayan duran varlıklar | 1083 |

TMS 38 uyarınca maddi olmayan duran varlık, işletmenin kullanımına sunulması beklenen 3-10 yıl içinde amortismanına tabi tutulur. Maddi olmayan duran varlığın amortismanına tabi tutarı (1083 TL) borçlanma maliyetleri dahil olmak üzere normal amortisman yöntemi kullanılarak ayrılmıştır. Dolayısıyla yıllık itfa payı 1083 TL'yi 8 yıla bölünmüştür, yani yılda yaklaşık olarak 135 TL'dir.

İşletme, bir finansal varlık ve maddi olmayan duran varlık karşılığında imtiyaz tanıyana inşaat hizmetleri sunmaktadır. Hem finansal varlık modeli hem de maddi olmayan varlık modeli uyarınca, işletme, TFRS 15'e uygun olarak inşaat hizmetleri için muhasebeleştirilmektedir. Böylece yıl 1 ve 2'nin her birinde, 1500 TL 'lik bir kar veya zarar inşaat maliyeti ve 1575 TL'lik inşaat geliri olarak muhasebeleştirilir.

Kullanıcılar, kamu hizmetlerini almak için kullandıkları zamanda, yani yolu kullandıklarında öderler. Bu anlaşmanın şartlarına göre, nakit akımları finansal varlık ve maddi olmayan duran varlığa orantılı olarak tahsis edilmekte olup, işletme finansal varlığın geri ödenmesi ile maddi olmayan duran varlıklardan kazanılan gelir arasındaki ücretlerden makbuz tahsis etmektedir:

Tablo 18. Ücret Makbuzlarının Tahsisi

| Yıl | TL |
|--|------------|
| İmtiyaz Taniyandan alınacak garanti ücretler | 2100 |
| Finansman Geliri (bkz. Tablo 21) | 711 |
| Toplam | 2811 |
| Finansal varlığın yıllık olarak gerçekleştirilmesine ayrılan nakit (2811TL/8 yıl) | 351 |
| Maddi olmayan duran varlığa atfedilen makbuzlar (600TL x 8 yıl – 2811) | 1989 |
| Maddi olmayan duran varlığın yıllık makbuzu (1989 TL/8 yıl) | 249 |

İşletmenin yenileme yükümlülüğü, operasyon safhasında yolun kullanılması sonucunda ortaya çıkmaktadır. TMS 37 Karşılıklar, koşullu borçlar ve koşullu Varlıklar uyarınca, yani mevcut yükümlülüğü raporlama dönemi sonunda ortadan kaldırmak için gereken harcamaların en iyi tahminine göre muhasebeleştirilir ve ölçülür.

Bu uygulamanın amacı doğrultusunda, işletmenin

sözleşme yükümlülüğünün şartlarının, herhangi bir tarihte yükümlülüğün yerine getirilmesi için gereken en iyi tahminin, o tarihe kadar yol kullanmış olan araçların sayısı ile orantılı olacağı varsayılmıştır ve her yıl 51 TL artmaktadır. İşletme, karşılığı, TMS 37'ye uygun olarak bugünkü değerine indirgemektedir. Her bir dönem için gelir tablosunda kaydedilen ücret aşağıdaki gibidir:

Tablo 19. Yenileme Yükümlülüğü (TL)

| Yıl | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | Toplam |
|--|----|----|----|----|----|----|--------|
| Yıl içinde ortaya çıkan yükümlülük (51 TL 6% ile indirildi) | 36 | 39 | 42 | 45 | 48 | 51 | 261 |
| Zamanın geçmesinden doğan önceki yılların hükümlerinin artması | 0 | 3 | 3 | 6 | 12 | 15 | 39 |
| Kar veya zararda sınıflandırılan toplam gider | 36 | 42 | 45 | 51 | 60 | 66 | 300 |

Bu uygulamanın amaçları için işletmenin sözleşmeyi tamamen borcuyla ve elinde tuttuğu kârlarla finanse ettiği varsayılmaktadır. Ödenmiş borcu yılda yüzde 6.7 oranında faiz ödemektedir. Nakit akışları ve gerçeğe uygun değerler tahmini ile aynı kalırsa, operatörün nakit akışları, kapsamlı gelir tablosu ve finansal durum tablosu düzenlemenin süresi boyunca aşağıdaki şekilde olacaktır:

Tablo 20. Nakit Akışları(TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | Toplam |
|-----------------------|--------|--------|-------|-------|-------|-------|------|-------|------|------|--------|
| HAlacaklar | - | - | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 600 | 4800 |
| Sözleşme Maliyetleri | (1500) | (1500) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (330) | (30) | (30) | (3540) |
| Borçlanma Maliyetleri | - | (102) | (207) | (183) | (159) | (129) | (99) | (69) | (57) | (21) | (1026) |
| Net Nakit Akışı | (1500) | (1602) | 363 | 387 | 411 | 441 | 471 | 201 | 513 | 549 | 234 |

Tablo 21. Kapsamlı Gelir Tablosu (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | Toplam |
|---|--------|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|---------|
| İnşaat Hasılatı | 1575 | 1575 | - | - | - | - | - | - | - | - | 3150 |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklardan Sağlanan Hasılat | - | - | 249 | 249 | 249 | 249 | 249 | 249 | 249 | 249 | 1989 |
| Finansman Geliri | - | 66 | 135 | 120 | 105 | 90 | 75 | 57 | 39 | 21 | 711 |
| Amortisman | - | - | (135) | (135) | (135) | (135) | (135) | (135) | (135) | (135) | (1083) |
| Yenileme Giderleri | - | - | (36) | (42) | (45) | (51) | (60) | (66) | - | - | (300) |
| İnşaat Maliyetleri | (1500) | (1500) | | | | | | | | | (3,000) |
| Diğer Sözleşme Maliyetleri | | | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (30) | (240) |
| Borçlanma maliyetleri (tablo20) | - | (69) | (207) | (183) | (159) | (129) | (99) | (69) | (57) | (21) | (993) |
| Net kâr | 75 | 72 | (24) | (21) | (15) | (6) | 0 | 6 | 66 | 81 | 234 |

Tablo 22. Finansal durum tablosu (TL)

| Yıl | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|----------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|-------|-------|-------|-----|
| Alacaklar | 1050 | 2166 | 1950 | 1719 | 1473 | 1212 | 936 | 642 | 330 | - |
| Maddi Olmayan Duran Varlık | 525 | 1083 | 948 | 813 | 678 | 543 | 408 | 273 | 138 | - |
| Nakit/Borç | (1500) | (3102) | (2739) | (2352) | (1941) | (1500) | (828) | (828) | (315) | 234 |
| Yenileme Yükümlülüğü | - | - | (36) | (78) | (123) | (174) | (234) | - | - | - |
| Net Varlıklar | 75 | 147 | 123 | 102 | 87 | 81 | 81 | 87 | 153 | 234 |

Hesaplamalardan da görüldüğü üzere bu yöntemde, imtiyaz veren tarafından garanti edilen tutarlar alacak olarak kaydedilirken kalan tutar maddi olmayan duran varlık olarak muhasebeleştirilmiştir.

7. SONUÇ

Dünya’da ve ülkemizde daha yaygın hale gelen Kamu Özel İşbirliği (KÖİ) uygulamaları devletin yol, köprü, hastane, telekomünikasyon gibi altyapı hizmetlerinin tamamlanması açısından büyük önem arz etmektedir. Devlet KÖİ uygulamaları sayesinde finansman, maliyet ve risk paylaşımını özel sektör ile paylaşmaktadır. KÖİ uygulamalarının artması ile ülkeler daha çok altyapı hizmeti ile topluma hizmet sağlamakta ve özel sektörün bilgi ve tecrübesinden de faydalanmaktadır. Genel olarak ülkemizde ve dünyada “yap-işlet-devret”, “yap-işlet”, “yap-kirala-devret” ve “işletme hakkı devri modelleri uygulanmaktadır. Ülkemizde de enerji, sağlık, ulaştırma sektörleri başta olmak üzere yaygın bir şekilde özel sektör altyapı hiz-

metlerine dahil edilmektedir. Ülkemizde yapılan son çalışmalar sonucunda Dünya’da “Public-Private-Partnership” olarak kabul edilen uygulamalar, Kamu Özel İşbirliği olarak mevzuatımızda yer bulmuştur ve Kalkınma Bankası, Devlet Muhasebat Genel Müdürlüğü gibi kurumların katkılarıyla mevzuattaki yerini almaktadır.

Çalışmamızda, KÖİ uygulamaları açıklanmış, TFRS Yorum 12 ve DMS 32 karşılıklı olarak incelenerek konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Son bölümde “Yap-İşlet-Devret” modeli inceleyerek örnek bir olay geliştirilmiş ve KÖİ uygulamalarının şirketlerin finansal tablolarında nasıl görünmesi gerektiği konusuna açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Her geçen gün önemi daha çok artan KÖİ uygulamaları yakından takip edilmeli, TFRS Yorum 12’nin de ilgili bulunduğu standartlardaki değişikliklere göre doğru bilgi vermesi açısından güncellenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, Nalan., ‘‘KÖİ Uygulamalarının Özel Sektörde TMS/TFRS’lere Göre Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması’’ (2017) KÖİ uygulamalarının uluslararası muhasebe standartlarına göre muhasebeleştirilmesi ve mali tablolarda sunumu Paneli SWİSS OTEL (Anatolia Balo Salonu)Arbulú, I., Lozano, J., & Rey-Maqueirab, J. (2017). The challenges of tourism to waste-to-energy public-private partnerships. *Renewable and Sustainable Energy Reviews*, 916-921.
- Bettignies, J.-E. d., & Ross, T. (2009). Public-private partnerships and the privatization of financing: An incomplete contracts approach. *International Journal of Industrial Organization*, 358-368.
- Cruz, C. O., & Marques, R. C. (2013). Flexible contracts to cope with uncertainty in public-private partnerships. *International Journal of Project Management*, 473-483.
- DMS 32. (2014). *Hizmet İmtiyaz Sözleşmeleri*. Ankara: Devlet Muhasebesi Standartları Kurulu.
- EPEC, E. P. (2017, 11 05). *European PPP Expertise Centre*. European PPP Expertise Centre: <http://www.eib.org/epec/find-out-more/faq> adresinden alınmıştır
- ERÜZ, E. (2017). Kamu Özel İş Birliği Uygulamalarının Muhasebeleştirilmesi. *Kamu Özel İşbirliği(Köi) Uygulamalarının Uluslararası Muhasebe Standartlarına Göre Muhasebeleştirilmesi Ve Tablolarda Sunumu*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü.
- Eugenio, C., Demirag, I., & Grossic, G. (2017). Public sector reforms and public private partnerships: Overview and research agenda. *Accounting Forum*, 1-7.
- Gangwar, R., & Raghuram, G. (2015). Framework for structuring public private partnerships in railways. *Case Studies on Transport Policy*, 295-303.
- Geddes, R. R., & Wagner, B. (2013). Why do U.S. states adopt public-private partnership enabling legislation? *Journal of Urban Economics*, 30-41.
- Heiling, J. (2017). KÖİ Uygulamalarının IPSAS’lara Göre Muhasebeleştirilmesi;Örnek Ülke Uygulamaları. *KAMU ÖZEL İŞBİRLİĞİ(KÖİ) UYGULAMALARININ ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA GÖRE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ ve TABLOLARDA SUNUMU*. Ankara: Ernst Young.
- KGK TFRS Yorum 12. (2007). *TFRS Yorum 12 İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*. Ankara: Kamu Gözetim Kurumu.
- Martins, A. C., Marques, R. C., & Cruz, C. O. (2011). Public-privatepartnershipsforwindpowergeneration:The-Portuguesecase. *Energy Policy*, 94-104.
- Mu, R., Jong, M., & Koppenjan, J. (2011). The rise and fall of Public-Private Partnerships in China: a path-dependent approach. *Journal of Transport Geography*, 794-806.
- Nisar, T. M. (2013). Implementation constraints in social enterprise and community Public Private Partnerships. *International Journal of Project Management*, 638-651.
- Oppio, A., & Torrieri, F. (2016). Supporting Public-Private for economic and financial feasibility of urban development. *Social and Behavioral Sciences*, 62-68.
- Özel İhtisas Komisyonu. (2014). *Kamu Özel İşbirliği*. Ankara: T. C. Kalkınma Bakanlığı.
- Shaoul, J., Stafford, A., & Stapleton, P. (2012). Accountability and corporate governance of public private partnerships. *Critical Perspectives on Accounting*, 213-229.
- T.C. Kalkınma Bakanlığı. (2015). *Kamu Özel İşbirliği Mevzuatı*. Ankara: Yatırım Programlama İzleme Ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü.
- TASAV Ekonomi Araştırmaları Merkezi. (2017). Kamu-Özel İşbirliği Projeleri: Türkiye Ve Diğer Ülke Örnekleri. *TASAV Ekonomi Araştırmaları Merkezi*, 27.

TFRS Yorum 12. (2011). *İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları*. Ankara: KGK.

Vertakova, J., & Plotnikov, V. (2014). Public-Private Partnerships and the Specifics of Their Implementation in Vocational Education. *Procedia Economics and Finance*, 24-33.

World Bank Group. (2016). *2016 Private Participation in Infrastructure (PPI) Annual Update*. Washington: World Bank Group.

World Bank Group. (2017). *January–June 2017 Private Participation in Infrastructure (PPI) Half Year Update*. Washington: World Bank Group.

Yatırım Programlama İzleme Ve Değerlendirme Genel Müdürlüğü. (2016). *Dünyada Ve Türkiye’de Kamu-Özel İşbirliği Uygulamalarına İlişkin Gelişmeler*. Ankara: T.C. Kalkınma Bakanlığı.

Zaharioaie, M. (2012). Appropriate financial instruments for public-private partnership in European Union. *Procedia Economics and Finance*, 800-805.

BAŞARILI VE UZUN ÖMÜRLÜ AİLE ŞİRKETLERİNİN YOL HARİTASI: AİLE ANAYASASI

Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU*

Doç. Dr. Arzu ÖZSÖZGÜN ÇALIŞKAN**

Makale Gönderim Tarihi : 01.12.2017 / Kabul Tarihi : 11.12.2017

ÖZ

Aile şirketleri, en eski işletme organizasyonu türü olarak kabul edilebilir. Aile işletmelerinin dünya ekonomisindeki önemi inkar edilemez. Birçok ülkede işletmelerin büyük çoğunluğu aile işletmesi olarak yapılanmıştır. Sadece küçük ve orta büyüklükteki işletmeler değil dünya markaları olarak bilenen büyük şirketler arasında da aile işletmeleri vardır. Dünyada aile şirketlerinin ortalama yaşam süresi sadece 24 yıldır. Her 10 aile şirketinden ancak 3'ü ikinci nesile devredilebilmektedir. Kuşaktan kuşağa devamlılığını sağlama konusunda sorunlar yaşayan ve faaliyetlerine son vermek zorunda kalan aile işletmelerinin sayısı oldukça büyüktür. Piyasadan çekilen her bir işletme, o işletmeye yatırılan ülke kaynaklarının da heba edilmesi anlamını taşıyacaktır. Bu nedenle aile şirketlerinin başarılı ve uzun ömürlü olmalarını sağlamak ülkemiz için, hepimiz için özel önem taşımaktadır. Aile şirketleri ülke ekonomisinin hem zayıf hem güçlü yanını, hem tehditleri hem olanakları temsil eder. Ekonomideki aile şirketleri dikkat edilmez, iyi yönetilmezse bir bomba kadar tehlikeli olabilirler. Buna karşılık bilinçli yönetilen, geleceği ve değişimi planlayan aile şirketleri ekonominin itici gücünü, dinamik yapısını oluşturacaklardır. Bu bağlamda aile şirketlerimizi korumak için önemli yol aile anayasasına sahip olmalarıdır. Bir aile anayasasına sahip olmak potansiyel aile çatışmalarının birçoğunu önleyebilir. Çünkü aile anayasası, menfaat sahiplerinin haklarını, değerlerini, sorumluluklarını ve kuralları belirleyen resmi bir belgedir. Bu belge aile şirketinin faaliyetlerinin yürütülmesinde ortaya çıkan durumlarla başa çıkmak için planlar ve yapılar sağlayarak işletmenin kalıcılığına katkıda bulunur. Bu çalışmada aile anayasasının bir aile işletmesi için neden önemli olduğu ve aile anayasasının bir aile işletmesinin başarısına ve devamlılığına nasıl katkı sağlayabileceğini incelenmektedir.

Anahtar Kelimeler: Kurumsallaşma, Aile şirketleri, Aile Anayasası, Kurumsal Yönetim

* Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sselimoglu@anadolu.edu.tr

** Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ozsozgun@yildiz.edu.tr

ROADMAP TO LONG TERM SUCCESS AND FAMILY-OWNED BUSINESS: THE FAMILY CONSTITUTION**ABSTRACT**

It can be accepted that family-owned business may be the oldest form of business organization. The importance of family-owned businesses to the global economy is undeniable. In many countries, the vast majority of businesses are structured as family-owned business. Not only small and medium-sized enterprises, but also large enterprises known as world brands are family-owned businesses. The average life span of family businesses around the world is only 24 years. Only 3 out of every 10 family companies can be transferred to the second generation.

There are so many family-owned businesses that have problems in ensuring their continuity from generation to generation and have to end their activities. Every business that is withdrawn from the market means that the resources of the country invested in that business are also wasted. For this reason, ensuring long term successful family businesses are vital importance for our country and for us. Family owned businesses represent both weak and powerful aspects of the country's economy, as well as threats and opportunities. Family businesses in the economy can be as dangerous as bombs if they are not well managed. On the other hand, family owned businesses that are consciously governed and plan for the future and change will create the driving force, dynamic structure of the economy. In this context, having a family constitution is the important way to protect our family businesses. Having a family constitution can prevent a lot of potential family conflicts. Because the family constitution is an official document that sets out the rights, values, responsibilities and rules of stakeholders in family-owned business. This agreement contributes to the continuity of the business by providing plans and structures to deal with problems that arise when the activities of the family-owned business are carried out. In this study, it is examined why family constitution is important for a family-owned business and how the family constitution can contribute to the success and continuity of a family-owned business.

Keywords: Family-Owned Business, Governance, A Family Constitution, Corporate Governance

1. GİRİŞ

İşletmeler gerek insanların ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetlerin sağlanması gerekse de yarattığı iş olanakları ile ekonominin son derece önemli aktörleridir. Dünya ekonomisine yön veren en büyük şirketlerin sahiplik yapıları incelendiğinde aile şirketlerinin ön planda olduğu görülmektedir (La Porta vd., 1999:498, Kardeş Selimoğlu, 2016). Dünya ekonomisinin en eski ve en baskın işletme organizasyonu modeli olan bu işletmeler üretim, istihdam ve katma değer yaratımında da önemli bir paya sahiplerdir. Birçok ülkede genel işletmelerin %70'inden fazlası aile işletmesi şeklinde yapılanmıştır. Küçük ve orta ölçekli şirketler ile büyük şirketler topluluğu arasında dağılım gösteren aile şirketlerinin örneklerine dünya markaları olarak bilinen şirketler

arasında da rastlanılmaktadır. İtalya'da Salvatore Ferragamo, Benetton ve Fiat Grubu; Fransa'da L'Oreal, Carrefour Grubu, LVMH ve Michelin; Güney Kore'de Samsung, Hyundai Motor ve LG Grubu; Almanya'da BMW ve Siemens; Japonya'da Kikkoman ve Ito-Yokado; ve son olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde Ford MotorsCo ve Wal-Mart Stores; örneklerden sadece bazılarını oluşturmaktadır (IFC, 2011:9).

Ancak adı geçen iyi örnekler yanında varlığını kuşaktan kuşağa aktarma konusunda sorunlar yaşayan ve faaliyetlerine son vermek zorunda kalan aile işletmeleri de sözkonusudur. Bir insan ömrünü, kuşağı aşan sürelerde faaliyette bulunabilmek için aile işletmelerinin kurumsallaşmasına ihtiyaç vardır. Kurumsallaşma kendi içerisinde çeşitli adımları bulunan ve zaman içinde

gelişen bir olgudur. Aile anayasasının oluşturulması ise bir aile işletmesi için kurumsallaşmanın en önemli adımıdır. Bir devletin kuruluşunu, yasama, yürütme ve yargılama kuvvetleri ile yurttaşların hak ve görevlerini düzenleyen temel kanun olan anayasaya, aile işletmelerinin de ihtiyacı vardır. Aile anayasasının oluşturulması ve bu anayasada yer alan düzenlemelerin hayata geçirilmesi, aile iç düzeninin sağlanarak korunması ve zaman içinde ortaya çıkabilecek karşılıkların, anlaşmazlıkların giderilmesine rehberlik edebilecek bir aracın yaratılması anlamına gelmektedir. Kurumsal yönetim, sınır ve sorumlulukları belirlenmiş işletme sahiplik yapısı ve aile dinamikleri arasında denge sağlanması aile işletmeleri için son derece önemlidir. Bu noktadan hareketle aile anayasasının, başarılı ve kalıcı olmayı amaçlayan her aile işletmesi için vazgeçilmez bir yönetsel araç olduğu söylenebilir.

Çalışmamızda, aile şirketlerinin tanım ve özelliklerini takiben kurumsallaşma ve aile şirketleri konuları ele alınacaktır. Kurumsal yönetim, aile yönetimi ve aile anayasası başlıkları ise aile anayasasının bir aile işletmesi için neden önemli olduğunu ve aile anayasasının bir aile işletmesinin kurumsallaşmasını nasıl katkı sağlayabileceğini sunmayı hedefleyen bir yaklaşımla sunulacaktır.

2. AİLE ŞİRKETLERİNİN TANIM VE ÖZELLİKLERİ

Birçok şirket yaşamına aile işletmesi olarak başlamıştır. Günümüzde bile birçok şirket aileler tarafından yönetilmektedir. Farklı şekillerde tanımlanabilen aile işletmeleri, en basit tanımıyla, bir aile tarafından sahip olunan veya yönetilen bir işletmeyi ifade etmektedir. Bununla birlikte, mülkiyet ve kararların “akrabalık grubu” üyeleri tarafından şekillendirildiği organizasyonlar da aile işletmeleri olarak kabul edilmektedir. Benzer şekilde, bir işletmede mülkiyet, yönetim, yönetim, haleflik ve/veya istihdamda bir ailenin önemli bir söz sahipliğinin, mevcudiyetinin bu-

lunması da bir aile işletmesi yapısını işaret etmektedir. Buna ek olarak, bir ailenin, bir işletmenin stratejisini kontrol etmesini mümkün kılacak kadar özsermayede pay sahibi olduğu ve üst yönetim pozisyonlarda yer aldığı yapılarda aile işletmesi olarak değerlendirilmektedir. Buraya kadar yer verilen tanımlar, görüldüğü gibi gereken kontrol düzeyi veya üst yönetimde sahip olunması zorunlu pozisyonlar hakkında bilgi vermemektedir. Buna karşın, yer verilen tanımlar esas itibarıyla sosyal/durumsal faktörlere değinen sosyolojik girişimcilik teorilerinin yansımalarına dayanmaktadır. Ancak, aile işletmeleri yapılarında çok çeşitliliği barındırdıklarından net bir tanımın ortaya konması da zordur (Pounder, 2015:117).

Uluslararası Finans Kurumu (IFC-International Finance Corporation) aile işletmelerini oy haklarının çoğunluğunun, şirketi kontrol eden ailenin elinde bulundurduğu şirket olarak kabul etmekte ve bu çoğunluk şirketi altsoylarına teslim etmek amacıyla kuran kurucuları da içermektedir (IFC, 2011:10). Avrupa Komisyonu ise aile işletmesini şu şekilde tanımlamaktadır: (1) Karar verme haklarının çoğunluğu şirketi kuran ya da firmanın sermayesine sahip olan gerçek kişinin/kişilerin veya bunların eşlerinin, ailelerinin, çocuklarının ya da çocukların doğrudan mirasçılarının elindedir. (2) Karar verme haklarının çoğunluğu dolaylı veya doğrudandır (3) Ailenin en az bir üyesi veya yasal temsilcisi şirket yönetiminden veya yönetiminden sorumludur. (4) Borsada işlem gören şirketler, firmayı kuran veya sermayesini elinde bulunduran veya aileleri veya soyları, karar alma (oy kullanma) haklarının %25'ine sahipse bir aile şirketi olarak tanımlanırlar (EC:2017). Tanımına dair çeşitlilik yanında, gerek günlük hayatta gerekse de literatürde aile işletmesi, aile firması, aile şirketi, ailenin kontrolündeki şirket gibi ifadelerinde aile işletmelerinin karşılığı olarak kullanılabildiği görülmektedir (IFC, 2011:10).

Aile işletmelerini diğer işletmelerden ayıran ön önemli özellik ‐aile‐dir. Diğer işletmelerde olmayan ve aile işletmelerine özgü güçlü yönler arasında yer alan aile değerlerinin, bağlılığın, gurur duymanın, uyumun ve amacın, işletme sahipliği ve yönetimi ile bileşimi bu işletmeleri beslemekte, güç vermektedir (Aronoff, 2001:35). Aile ile iş dünyasının eşsiz bir bileşimi olan aile işletmelerinin performanslarının diğer işletmelerden daha iyi olduğuna dair kanıtlar bulunmaktadır. Rekabetçi avantaj için ailenin kültür ve değerlerinin organizasyonun genelinde aşılması, paydaşlarla olan ilişkilerde güven ve bağlığa öncelik verilmesi, finansal ve finansal olmayan amaçların her ikisine de önem verilmesi aile şirketlerinin rekabetçi avantajlarının altında yatan unsurlardır (Braun vd, 2016:3).

Aile işletmelerinin kendilerine has yapıları vardır ve bu nedenle diğer işletmeler karşısında birtakım avantajlara sahiplerdir. Maddi olmayan kaynaklar olarak nesilden nesile aktarılan ve geleneksel olarak taşınan değerler ve aile bağları (birlik ve güven), bu işletmelerin omurgalarını oluşturmaktadır (Treviño-Rodríguez ve Bontis, 2007:195). Paydaşlara yönelik değerler, sülale aracılığıyla devamlılık vurgusu, kuşaklar arası haleflik, kurucuların bağlılığı, kalıcılık vizyonu, sahip ve yöneticilerin aynı olması nedeniyle geleneksel vekalet maliyetlerinin az olması, etkili liderlik, devamlılık ve uzun dönemde var olmaya odaklılık, bilginin kuşaklar arasında aktarılmasını da içeren özellikler, aile işletmenlerini diğer işletmelerden ayıran, bu işletmelere avantaj sağlayan özelliklerdir. Ailenin rekabet avantajı kazandıran karlı bir şirket kurmayı taahhüt etmesi ve bu taahhüdün işletme kurulduğundan itibaren tüm aile üyelerinin katkıda bulunabileceği bir amaç olarak benimsenmesi önemlidir. Aile işletmelerinde aile (üyesi) firmanın hem sahibi hem de yöneticisi konumunda olduğundan, diğer işletmelerde ortaya çıkması muhtemel olan vekalet

sorunları, çıkar çatışmaları bu işletmelerde söz konusu değildir ve bu karar almayı kolaylaştırır. Ailenin kendi kaynaklarını kullanarak faaliyetleri yürütebilmesi de işletme giderlerinin de minimum düzeyde olmasına katkı sağlayarak avantaj sağlar. Özellikle yeni kurulan işletmeler açısından değerlendirildiğinde düşük maliyetler önemli bir avantajdır. İşletmeyi kuran kişinin otoritesinin en baştan kabul edilmesi de, özellikle kurucunun yetkin olduğu durumlarda firmanın her fırsatta gelişmesini olası kılar (Cadbury, 2000:6; Zellweger, 2017:42).

Bu avantajlar yanında aile işletmeleri, yapısal özellikleri nedeniyle bünyelerinde birtakım dezavantajları da barındırmaktadır. Aile işletmelerinin en önemli sorunlarından biri uzun dönemde varlıklarını sürdürememeleridir. Bu işletmelerde başlangıçta kurucu felsefesinin bir yansıması olarak ortaya çıkan ve sonrasında iş yapılan sektörün ve çalışanların etkileri ile işletmeye has bir nitelik taşıyan kültür, olumlu yansımalar kadar ve işletmenin sona ermesine neden olabilecek olumsuz yansımaları da beraberinde getirebilmektedir. Hızlı ve akıcı iletişim, hızlı karar almaya uygun ortam yaratma, aile ve işletme çıkarlarının ortaklığı ve kurum için ilişkilerin düzenlenmesinde kolaylık kültürün olumlu yansımaları arasındadır (Öner ve Turhan, 2010:120). Buna karşın, aile işletmeleri diğer işletmelerden farklı olarak ailevi sorunlar ve duyguların devreye girebileceği karmaşık bir oluşumdur. Aile kültürünün bir yansıması olarak aile içi çatışmaların ortaya çıkması ve bunun mevcut işletme değerleri zedelemesi veya bu değerlerin oluşumuna imkan vermemesi, kuşak çatışmalarının başarı ve sürdürülebilirliğin önüne geçmesi ve kurumsallaşma sürecini sekteye uğratması kültürün olumsuz yansımaları arasında değerlendirilebilir (Öner ve Turhan, 2010:120). Buna ek olarak, gerekli niteliklere sahip olmayan kişilerin sadece aile üyesi olmaları nedeniyle yönetim ve karar alma

kademelerinde görev alması da işletme açısından olumsuz sonuçlar doğurabilmektedir. Özellikle gerekli yetkinliğe sahip olmayan kişilerin aldığı yanlış kararlar veya sergilediği etik olmayan davranışlar işletmeyi de negatif yönde etkilemektedir. Buna ek olarak akrabalar arasındaki çatışmalarda işletmenin stratejik karar alma yetisine zarar vererek örgütsel felce neden olabilir. Böyle bir durumda taraflardan birinin gerek finansal gerekse de duygusal açıdan oldukça maliyetli bir şekilde işletmeden ayrılması firmayı riske atabilir. Gerekli yönetsel özelliklere sahip olmayan kişilerin göreve getirilmesi açıklanan olumsuzluklara ek olarak aile üyelerine beceri ve performansın atamalarda veya terfilerde önemli olmadığı mesajını da verebilir. Bu özellikle örgütte adil değerlendirme yapılmadığı algısını arttırabilir ve özellikle yüksek deneyime sahip çalışanların motivasyonlarının düşmesine neden olabilir (Zellweger, 2017:38-39).

Aile işletmelerinden yetkinin çok sayıda ve az sayıda aile üyelerinde olması, değişme karşı direnç, şirketin üst düzey yönetiminde yer alan kişinin ataerkil bir yönetim tarzına sahip olması, gelecekte yönetimin kime devredileceği konusundaki belirsizlikler bu işletmelerin sahip olduğu dezavantajlardandır. Ayrıca yönetim kademesinin aile bireylerinden oluşacağına dair algı da aileden olmayan çalışanlar açısından yönetim kademesinde görünmeyen bir engel, cam tavan olduğu algısını yaratabilmektedir. Finansal açıdan öncelikli olarak ailenin parasal kaynaklarına güvenmekte inovasyon ve büyüme açısından bazı kısıtları gündeme getirebilir. Ailenin finansal kaynaklarının zarar görmemesi için risk alma konusunda isteksiz davranması fayda sağlayabilecek olanakların kaçırılmasına yol açabilir (Çelik, vd, 2004:191; Zellweger, 2017:40). Ayrıca bu işletmeler aile tarafından yönetildiği için iş uygulamaları ve prosedürleri çoğu zaman açık ve yazılı olarak mevcut olmamaktadır. Firmanın görece olarak daha küçük ve iş hacminin daha az olduğu dö-

nemde bu bir sorun olmazken, firma büyüdükçe bu durum işletmenin devamlılığını etkileyecek sorunlara zemin hazırlayabilir (IFC, 2011:12). Bu sorunlardan kaçınabilmek için aile işletmelerinde kurumsallaşmanın ve kurumsal yönetimin hayata geçirilmesi gerekmektedir.

3. KURUMSALLAŞMA, AİLE ŞİRKETLERİ VE ROLLER

Bir aile işletmesinde kurumsallaşmanın ve yönetişimin sağlanması, aile olmayan işletmelere göre daha karmaşıktır. Bunun temel nedeni iş ilişkileri yanında aralarında duygusal bağlar da bulunan kişiler, aile üyeleri arasındaki ilişkilerin yürütülmesi gereğidir. Çünkü bir aile işletmesi, aile, işletme ve mülkiyet unsurlarını bir araya geldiği bir yapıdır. Bu unsurların ve ilişkilerin yürütülmesi özellikle şirketin büyüdüğü ve sahipliğin paylaşıldığı durumlarda daha da karmaşık bir hal alabilir (Cadbury, 2000:5).

Aile işletmesinde çalışan aile üyeleri, birbiriyle örtüşen üyelikleri nedeniyle eş zamanlı olarak akraba, sahip ve yönetici olarak farklı roller üstlenebilirler. Bu farklı rolleri, farklı alanlara odaklanmayı da beraberinde getirir. Şöyle ki; aile üyeleri, öncelikle refah ve ailenin birliği ile ilgilendiklerinden, sahip olarak yatırımın getirisi ve firmanın yaşamını devam ettirmesi ile ilgilendirler. Yöneticiler olarak firmanın operasyonel etkinliği için çalışırlar. Akrabaların eş zamanlı olarak aileye, işletmeye, hissedarlara ve akrabalar, yöneticiler ve sahipler olarak birbirlerine olan sorumlulukları birbirlerine ve işletmeye bağlanmalarını sağlayabilir. Bağlılık, bir diğerinin kararının arkasında durmayı, birbirlerine, aileye ve işletmeye bireysel katkıda bulunmayı içerir. Bu durum işletmedeki iktidar mücadelesini azaltabilir, büyük işbirliği ve güven oluşturabilir ve birbirlerinin kusurlarına karşı bir sempati geliştirerek güçlü yönleri konusunda gurur duymalarını sağlayabilir (Tagiuri ve Davis, 1996:201).

Bu ilişkiler ışığında incelendiğinde aile işletmeleri iş, sahiplik ve aile açısından ele alındığında farklı rollerle karakterize edilebilir (PL, 2009:6):

- *Yönetişimde aktif olan sahibin*, aile üyesi, mülkiyet sahibi ve yönetici şeklinde olmak üzere eş zamanlı üç rolü vardır. Bu tür sahiplik, yönetim kurulu üyesi olmayı veya yönetimin bir üyesi olmayı içerir.
- *Yönetici olarak aktif olmayan işletme sahibi*, bir aile üyesi ve mülkiyet sahibidir. Bu kişi uzun vadeli mülkiyet hakkını temsil eder.
- *Mülkiyet sahibi olmayan ancak yönetişimde aktif olan* aile üyesinin sahip ve yönetici olarak iki rolü vardır. Bu kişi, genellikle eş (kayın) veya gelecek neslin yasal temsilcisi olup, henüz mülkiyet sahibi olmayan ancak iş dünyasına aktif bir şekilde katılan kişidir.
- *Aile üyesi olmayıp yönetişimde aktif olan*, yönetim kurulunun veya yönetimin bir üyesi olabilir.
- *Aile üyesi olmayan mülkiyet sahibi*, işletmenin hisselerine sahip olan genellikle bir sermaye yatırımcısı veya bir yönetici direktördür.

Aile işletmelerinin uzun dönemde var olabilmeleri ancak kişilerden bağımsız bir organizasyona, sisteme dönüşebilmeleri halinde mümkündür. Kurumsallaşma olarak adlandırılan ve işletme sahipliğinin kuşaktan kuşağa aktarılabilmesine imkan sağlayan bu sistem, organizasyonda operasyonel işlerin daha doğru bir şekilde yürütülebilmesini sağlar. Başka bir ifadeyle bir işletmede kurumsallaşma; amaçlara uygun bir örgüt yapısının oluşturulması, iş ve görev tanımlarının yazılması, iç yönetmeliklerin oluşturulması ve yetki ve sorumlulukların dağıtılarak profesyonel bir yönetime geçilmesi anlamına gelir. Kurumsal yönetim ise özellikle işletmelerin sahipliği ile yönetimi arasında bir ayrışmanın gündeme gelmesi durumda önem kazanır. Sağlam yönetim, kurumsal yö-

netim, başarılı aile işletmeleri için ailenin zenginliğini korumak ve liderliğin gelecek nesillere geçişini sağlamak için bir önkoşuldur. Yönetişim, rollere, politikalara, süreçlere ve kontrollere uyarlanarak yol gösteren bir çerçeve sağlar. Çünkü aile işletmeleri için çoğunlukla ne geleneğin ne de tecrübenin yeterli olmadığı bir nokta gelir. Aile işletmeleri, iş dünyasında büyümek, aile üyeleri dışındaki yöneticileri işe alma konusunda açık fikirlilik ve liderlik etrafındaki sorunların hepsi için daha yapılandırılmış bir yönetim çerçevesine ihtiyaç duymaktadırlar (Deloitte, 2017a:18). Bu kapsamda aile anayasasının yazılması, aile yönetim ilişkilerinin belirlenmesi, farklı statüdeki aile bireylerinin çıkarlarının dengelenmesi, aile konseyinin oluşturulması, çatışma yönetimi sistematığının oluşturulması, haleflik planlamasının yapılması, hissedar sözleşmesinin hazırlanması ise kurumsal yönetimin unsurları arasındadır (TKYD, 2013:11-12).

4. KURUMSAL YÖNETİM

Genel olarak ele alındığında, kurumsal yönetimin amacı, kaynakların etkin kullanımını teşvik etmek ve bu kaynaklar için hesap vermeyi gerekli kılmaktadır. Hedefi ise bireyler, şirketler ve toplumun çıkarları arasında denge kurmaktır (Turner ve Weickgenannt, 2009:170). Esas itibarıyla, kurumsal yönetim, şirketlerin yönlendirildiği ve denetlendiği bir sistemdir (Cadbury, 1992:15). OECD (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü) kurumsal yönetimi, bir şirketin yönetimi, yönetim kurulu, hissedarları ve diğer paydaşlar arasındaki bir ilişkileri seti olarak kabul etmektedir. Kurumsal yönetim aynı zamanda şirketin amaçlarının belirlendiği yapıyı da sağlar ve bu hedeflere ulaşma ve performansı izleme araçlarını belirler (OECD, 2015:9). İlk kez 1999 yılında OECD'ye üye olan 30 ülke tarafından kabul edilen *OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri* zaman içinde dünya çapında diğer ülkeler tarafından da referans alınmıştır. Bu ilkeler 2004 yılında kapsamlı bir gözden geçirme sürecinden geçirilmiştir. OECD Kurumsal

Yönetim İlkeleri, politika yapıcılar, düzenleyiciler ve piyasa katılımcıları için, halka açık şirketlere odaklanarak kurumsal yönetime dayanan hukuki, kurumsal ve düzenleyici çerçevenin iyileştirilmesine ilişkin özel rehberlik sağlamaktadır. Bu ilkeler altı temel başlık altında toplanabilir. Bunlar (Jesover ve Kirkpatrick, 2005:130):

1. Etkin bir kurumsal yönetim çerçevesi oluşturmak
2. Hissedarların hakları ve temel sahiplik işlevleri
3. Hissedarların adil muamele görmesi
4. Kurumsal yönetimde paydaşların rolü
5. Kamuya açıklama yapma ve şeffaflık
6. Yönetim kurulunun sorumlulukları

Bugün gelinen noktada iyi kurumsal yönetişimin ekonomilerin canlılığı ve istikrarına katkıda bulunduğu dair küresel bir fikir birliği sözkonusudur. Kurumsal yönetim finansal piyasalar açısından ele alındığından son derece önemlidir ve bir işletmede iyi bir şekilde yapılandırılan kurumsal yönetim, işletme yönetiminin, şirketin ve paydaşlarının menfaatlerini takip etmeye teşvik eder ve etkin bir izleme sağlar. Kurumsal yönetim aynı zamanda işletmelerin bilgilendirme uygulamaları üzerinde tamamlayıcı veya ikame edici rolü olabilir. Tamamlayıcı rol işletme içindeki kurumsal yönetim mekanizmasının, şirketin iç kontrolünü güçlendiren ve finansal tabloların kapsamlılığını ve kalitesini vurgulamasıdır. Bunun yanında bu etki, yöneticileri kendi kişisel çıkarları için bilgileri kullanmalarını da kısıtlamaktadır. İkame edici rol ise kurumsal yönetim ile oluşturulan mekanizmalar ile bilgi asimetrisi yaratan mekanizmalarının yerine yenilerinin ikame edilebilmesi ve işletme içinde bilgi asimetrisini azaltılmasıdır (Ho ve Wong, 2001:143; Kardeş Selimoğlu, 2015; Özsözgün Çalışkan ve Güler, 2014:260-261). Kurumsal yönetişimden beklenen bu faydalar ancak kurumsal yönetişimin ilkelerine

uyulması ile mümkündür. Kurumsal yönetişimin adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk olmak üzere dört temel ilkesi vardır. Adillik ilkesi işletmenin hissedarlarının tümüne eşit muamele edilmesidir. Bu ilke gereği, özellikle azınlık ve yabancı hissedarlar başta olmak üzere, tüm hissedarların haklarının korunmaktadır. Bu kapsamda önemli bilgiler işletme içinde yer alan taraflarca kendi çıkarları doğrultusunda kullanılmamalı ve tüm tarafların erişebileceği şekilde eksiksiz olarak açıklanmalıdır. Bu şekilde, bir işletmede pay sahipliği hakları korunmakta ve yapılan sözleşmelerin uygulanabilirliği sağlanmaktadır. Şeffaflık ilkesi gereği, işletmenin performansı, sahipliği, yönetişimi, çalışanları ve paydaşlarına ilişkin önemli kabul edilebilecek tüm finansal ve finansal olmayan bilgileri zamanında, doğru ve karşılaştırılabilir olarak açıklanmalıdır (World Bank, 2000:11-12; Millstein, 2000:27-28; TKYD, 2017a). Hesap verebilirlik ilkesi gereği, yönetim kurulları hissedarlara karşı sorumludur. Bu sorumluluk gereği olarak her iki taraf da kendi rolünü ortaya koymalıdır. Yönetim kurulu, tepe yönetimin performansını bağımsız bir şekilde izler ve bu şekilde tepe yönetiminin hissedarlara karşı hesap verebilirliğini sağlar (Cadbury, 1992:15; TKYD, 2017a). Sorumluluk ilkesi gereği, işletmeler hissedarları ve genel olarak paydaşları için refah ve iş imkanı yaratırken ve mali açıdan sürdürülebilirlikleri için çaba gösterirken faaliyet gösterdikleri ülkelerin kanuni düzenlemelerine uymakla yükümlüdürler. Ayrıca, kanunların ve yasal yükümlülüklerin dışında, şirketler paydaşlarını ilgilendiren konularda sorumlu ve ahlaklı da davranmalıdırlar (OECD, 2004:24). Kurumsal yönetim ilkelerine uyum, işletme faaliyetlerinin yapılması gerektiği şekilde yürütülmesini mümkün kılar ve özellikle işletme sahipleri, yöneticileri ve diğer paydaşların çıkarlarının çatıştığı, birbirine paralel olmadığı durumlarda, hesap verebilirliğin sağlanması açısından daha da önem kazanır (Millstein ve OECD, 1998:20).

5. AİLE YÖNETİŞİMİ

Her işletmede olduğu gibi aile işletmeleri de bir gelişim süreci içerisinde ve başarılı olanlar bu süreç içinde büyürler. Bu büyüme süreci, yönetsel açıdan da birtakım değişimleri gerekli kılabilir. Diğer işletmelerle karşılaştırıldığında aile işletmelerindeki kurumsal yönetim, sahiplerin aile işletmesinde birden fazla role sahip olması nedeniyle kendisine has özellikler içerebilir (Ediriweera, vd, 2015:40). Ancak iyi çalışan bir aile yönetişim sisteminin, belirli bir ölçüde resmileşirmeyi gerektirdiği her işletme için geçerli bir kabuldür (Sarbah ve Xiao, 2015:47).

Aile yönetişimi kavramı, ailelerin kendilerini organize etmek ve kurumlarıyla olan ilişkilerini yönlendirmek için kullandığı yapı ve süreçleri belirtir. Kurumsallaşma olarak ifade edilebilen ve özü itibarıyla bir sistem haline gelmeyi temsil eden bu kavram, aile işletmesinin, sistemin parçalarının, rollerinin ve görevlerinin belirlenmiş olması ve sistemin kendi bütünlüğü içinde işleyebilmesini sağlar (Deloitte, 2017b; TKYD ve Deloitte, 2007:6). Bir başka ifadeyle “aile işletmesinin kurumsal yönetişimi” iş dünyasındaki ilişkileri disipline etmek için kabul edilen tüm norm ve kuralları ifade eder. Bu bakış açısıyla, işletmenin yönetiminde kullanılan araçların ve işletmenin yönetim organlarının belirli kurallar çerçevesinde yapılandırılması ve standartlaştırılması sözkonusudur (Esposito De Falco, 2016:165). İyi bir şekilde tasarlandığında ve düzgün bir şekilde uygulandığında, aile yönetişimi sınırları belirlemeye, netlik yaratmaya ve aile üyeleri arasında daha fazla uyum sağlamaya, daha odaklı bir işletmeye ve kuşaklar arasında daha kolay geçişlere neden olabilir. Bununla birlikte, etkili olabilmesi için, aile yönetişimi, söz konusu ailenin belirli kültürünü, dinamik ve hedeflerini yansıtmalıdır (Deloitte, 2017b).

Aile işletmelerinin gelişim süreçlerinin her aşaması, örneğin mülkiyet açısından kurucular, kardeş ortaklığı ve kuzen konfederasyonu şeklinde ayrıma tabi tutulduğu bir modelde, farklı yönetsel sorunları gündeme getirecektir. Kurucular aşamasında, liderlik değişimi, halefiyet ve miras/malvarlığı planlanması öne çıkarken, kardeş ortaklığı aşamasında takım çalışması ve uyumun sağlanması, aile mülkiyetinin desteklenmesi, halefiyet gibi hakim hissedara yönelik konular olacaktır. Kuzen konfederasyonu aşamasında ise kurumsal sermayenin dağılımı, kar payı, borç ve kar düzeyleri, hissedarlığın likidite edilmesi, ailede uyuşmazlık çözümü, ailenin katılımı ve görevleri, aile vizyonu ve misyonu, ailenin iş ile olan ilişkisi gibi başlıklar daha ön plana çıkacaktır. Bu başlıkların her biri farklı zorlukları içermektedir ve aile işletmesi ancak bu zorlukların başarılı bir şekilde üstesinden gelinebilmesi halinde devamlılığını sağlayabilir (IFC, 2011:14).

Aile hala ilk kurucu(lar) aşamasındayken, kararların çoğu kurucu(lar) tarafından alındığından çok az ailede yönetişim sorunu ortaya çıkabilir ve aile hala ortak bir noktada birleşecektir. Zamanla, aile yaşam döngüsünün sonraki aşamalarına geçtikçe yeni nesiller ve daha fazla üye aile işine katılabilir. Bu, işletmenin nasıl işletileceği ve stratejilerinin nasıl ayarlandığına dair farklı fikir ve düşüncelere zemin hazırlar. Böyle bir durumda daha sonra aile üyeleri arasında disiplini sağlayacak, potansiyel çatışmaları önleyecek ve ailenin işinin sürekliliğini sağlayacak açık bir aile yönetişim yapısı kurulması bir zorunluluk olarak ortaya çıkar (Sarbah ve Xiao, 2015:47). İyi işleyen bir aile yönetişim yapısı esas olarak şu hususları amaçlar:

- Aile değerleri, misyonu ve uzun vadeli vizyonunu tüm aile bireylerine iletme.

- Aile üyelerini (özellikle işletmede yer alanları) iş başarısı, zorlukları ve stratejik yönergeler hakkında bilgilendirmek.
- Aile üyelerinin istihdamını, kar paylarını ve genellikle iş dünyasından edindikleri diğer menfaatleri etkileyebilecek kuralları ve kararları iletmek.
- Aile üyelerinin fikirlerini, isteklerini ve sorunlarını paylaşmalarını sağlayan resmi iletişim kanallarını oluşturmak.
- Ailenin bir araya gelmesine ve gerekli kararları almasına imkan sağlamak.

Böyle bir yönetim yapısının geliştirilmesi aile üyeleri arasında (özellikle işin içinde ve dışında olanlar arasında) güven oluşturmaya ve ailenin birleştirilmesine yardımcı olacak, böylece aile şirketinin yaşama şansını artıracaktır (Sarbah ve Xiao, 2015:47).

Aile anayasasının ve aile yönetim kurumlarının oluşturulması, aile yönetiminin temel yapı taşlarını oluşturmaktadır. Nitekim kurumsallaşma kavramı, aile işletmeleri sözkonusu olduğunda “işletmenin/şirketin” kurumsallaşması ve “aile ilişkilerinin kurumsallaşması” şeklinde olmak üzere iki boyutlu olarak ele alınmalıdır. Bu bakış açısıyla, kurumsallaşma ve kurumsal yönetim arasındaki farklar belirlemektedir. Kurumsallaşma, amaçlara uygun bir örgüt yapısı oluşturulması; iş ve görev tanımlarının yazılması; iç yönetmeliklerin oluşturulması; yetki ve sorumlulukların dağıtılarak profesyonel bir yönetime geçilmesi gibi unsurlara karşılık gelirken, kurumsallaşma, operasyonel işlerin daha doğru bir şekilde yürütülmesini amaçlar. Kurumsal Yönetim kavramına anlam kazandıran “sahiplik” kavramıdır. Bir aile işletmesi açısından, aile anayasası oluşturulması;

aile-yönetim ilişkilerinin belirlenmesi; aile konseyi oluşturulması; çatışma yönetimi sistematığı oluşturulması; devir planı yapılması ve hissedar sözleşmesi hazırlanması gibi unsurlar ön plana çıkar. Bu unsurlar, sahipliği ellerinde tutan aile bireylerinin sahibi oldukları şirketi ikinci ya da üçüncü kuşakta dağılma noktasına getirmelerini ya da satmalarını engeller, şirketin devamlılığını sağlar (TKYD ve Deloitte, 2007:6).

Aile anayasası, ailenin vizyonunu, misyonunu, değerlerini ve politikalarını içinde barındıran ve aile üyelerinin şirket ile olan ilişkilerini açıkça tanımlayan yazılı bir kurallar bütünüdür. Uygulamada bu kurallar bütünü “Aile Protokolü”, “Aile Kuralları ve Değerleri”, “Aile Strateji Planı” vb. olarak farklı şekillerde isimlendirilebilmektedir. Ailenin ve şirketin gelişmesine paralel olarak gelişen aile anayasası temelde aile değerleri, misyonun belirlenmesi ve vizyonunu; aile meclisi, aile konseyi, eğitim komitesi, vb. aile kurumlarını; yönetim kurulu üyelerini ve varsa danışma kurulunu; üst düzey yönetimi; yönetim kurulu ve üst düzey yönetim ile ailenin görevlerini, sorumluluklarını, ilişkilerini ve aileyi ilgilendiren önemli konulardaki politikaları içermelidir. Aile anayasasının yanında, işletmenin büyüklüğü, ailenin içinde yer aldığı gelişim aşaması, mevcut aile üyelerinin sayısı ve aile üyelerinin işe katılım derecesi gibi faktörler dikkate alınarak aile yöneti(şi)m kurumlarının oluşturulması da gerekmektedir. Aile meclisi, aile konseyi, aile ofisi vb. isimlerle adlandırılabilen aile kurumları, ailenin uyum ve iş ilişkilerinin güçlendirilmesine katkı sağlar. Aile üyelerinin organize yapılar altında birleşmesine imkan sağlayan bu kurumlar, aile ve şirket arasındaki haberleşme bağlantılarının ve iletişim fırsatlarının artırmasına ve şirket veya aile ile ilgili olabilecek konuların tartışılmasına olanak sağlar (IFC, 2011:19-27).

6. AİLE ANAYASASI

Aile işletmelerinin kurumsallaşma ihtiyacı, özellikle kritik büyüme aşamasında ve kuşak değişimlerinde ortaya çıkmaktadır (Uzay, 2015). Çünkü aile servetinin korunmasında rol üstlenme niyeti olan gerek aynı gerekse farklı nesillere ait aile üyeleri arasındaki kişisel ilişkilerin yanı sıra, ailenin çeşitli kısımları ile servet yapısı arasında da karmaşık ilişkiler gündeme gelmektedir. Bu noktada aile servetine ilgi duyan herkesin hak ve sorumluluklarının karşılıklı olarak anlaşılmasını sağlamak ve teşvik etmek, aile servetinin korunmasının ve büyümesinin temelini oluşturmaktadır. Bu vizyonun netliğini ve karşılıklı amaçları, bir aile dinamiği içinde oluşturmak ve daha sonra bunu korumak için yardımcı olabilecek olan araç ise aile anayasasıdır (Taylor Wessing, 2014:4).

Aile sözleşmesi, aile tüzüğü veya aile protokolü gibi farklı adlarla da anılabilen aile anayasası, aslında aile şirketinin işleyişinin temelini oluşturan değerleri ve ilkeleri belgeler, işletmenin stratejik hedeflerini tanımlar ve işletmenin mülkiyetini ve yönetimi etkileyen kararların verilme biçimini düzenler (KPMG, 2010:1). Başka bir ifadeyle bu ailenin mirasını, kültürünü, umutlarını ve geleceğe yönelik başarı umutlarını ve bunlara nasıl ulaşılacağına bir planını yapan bir yazılı bildirimdir. Özünde, mevcut ve gelecek nesiller için ailenin hedef/misyon bildirisi ve açıkça belirtilen umutları ve istekleridir (Taylor Wessing, 2014:4). Aile anayasası ile aileye evlilik ya da kan bağı ile katılarak aynı soyadı taşımaya hak kazanan kişilere aile ilişkilerinde, üçüncü şahıslarla ve işletme ile olan ilişkilerinde yol gösterilmektedir. Uyulmaması durumunda da belirli yaptırımları içermektedir (Uzay, 2015). Başka bir ifadeyle aile anayasası, aile değerlerinin neler olduğuna ile aile üyelerinin aile işinde nasıl görev alacağına ve bunun nasıl onaylanacağına dair üzerinde önceden uzlaşmış kuralların yer aldığı yazılı bir dokümandır (KPMG, 2015:9).

6.1. Aile Anayasasına İhtiyaç Duyulmasının Nedenleri

Aile anayasası, özünde aile şirketlerinde aile üyeleri arasında ortaya çıkabilecek çatışmaları önleyemese de, çatışmanın başarılı bir şekilde yönetilip çözülebileceği bir mekanizma sağlar. Aile anayasası hazırlama eylemi, aileyi, aksi takdirde bir kenara iletecek olan, aile şirketinin geleceği ile ilgili önemli konuları dikkate almaya zorlar (KPMG, 2010:1). Belirlenecek değerler ve ilkeler doğrultusunda tüm ilgili taraflar, ailenin ilişkilerinin ve menfaatlerinin sorunsuz bir şekilde yönetilmesinde hayati ve birbirine bağlı roller oynarlar. Bu da ailenin serveti için parçalayıcı türden karışıklıklar ve zararlar yaratabilecek anlaşmazlıklar veya öngörülemeyen yıkıcı olaylardan kaçınılmasını sağlayarak ailenin gelecekteki beklentilerini güçlendirir (Taylor Wessing, 2014:5). Çünkü aile anayasası, bir aile-iş ilişkileri mekanizması olarak aile ilişkileri ile ticari konular arasında resmi bir bağ kurar. Bir resmi yönetim mekanizması olarak aile anayasasının değeri, aile, sahipler ve işletmenin yöneticileri arasındaki iletişimi kolaylaştırmasıdır (KPMG, 2010:2).

Herhangi bir aile dinamiğinde esas öncelik, varlık yönetimi üzerindeki kontrol konuları ile yeteneğin veya ortaya çıkan başarı ve faydaların keyfini çıkarma haklarının nasıl dengeleneceğidir. Bu gibi durumlarda genellikle yasal yapılar (şirketleşme) ve nedenler (vergisel avantajlar, gizlilik vb.) devreye sokulacaktır. Bu yasal düzenlemeler bir dereceye kadar farklı ilgili grupları arasındaki (ör: aile ve aile dışı ortaklar, ailenin farklı kuşakları, vb.) kontrol unsurlarını birbirinden ayıracaktır. Aile anayasasının yaptığı şey ise aslında, ailenin refah yapısı içinde farklı menfaatlere ve kontrole sahip olanların, birlikte etkin ve başarılı bir şekilde çalışabilmesi için bir araya getirmesi ve bunu da tüm bu farklı unsurları birbirleriyle uyum sağlayarak çalışabilmesine imkan verecek şekilde, aile ilkeleri ve yönetim protokolleri çerçevesinde yapmasıdır (Taylor Wessing,

2014:5-6). Aile anayasası, aileye aile şirketi olan ilişkilerdeki “trafik kurallarını” tanımlar. Aile servetinin ve şirketinin nesiller boyunca korunabilmesi için aile karar verme süreçlerinde en iyi yola sahip olmakla mümkündür. Buradan hareketle aile anayasasının aslında birlikte karar almak için adil bir süreci ortaya koyan bir araç ve dolayısıyla bir karar verme aracı olarak değerlendirmek mümkündür. Aile şirketinin gelecekte de var olabilmesi aile üyelerinin birlikte varlıklarını devam ettirebilme yetilerine bağlıdır ve bunun için birlikte karar almak ve sağlıklı bir iletişime sahip olmak gerekir. Bir işletmeye sahip olmanın ve onu yönetmenin giderek karmaşık bir hal aldığı durumlarda ve de özellikle de ailenin her üyesinin hissedar olmasına rağmen yönetimde rol almasının mümkün olmadığı bir aşamaya geldiğinde aile sistemine dayanan kurallar ve süreçler yetersiz kalmaktadır (Stewart, 2013:1).

Araştırmalar göstermektedir ki, aile işletmelerinin büyük çoğunluğu, üçüncü nesil elde edilen başarının tadını çıkaramadan, dış olaylar veya baskılardan ziyade iç çatışmalar nedeniyle başarısızlığa uğradığını göstermektedir. Net bir aile misyonunun veya aile üyeleri ve işletme uygulamaları dahilinde uyuşması gereken net değerler setine sahip olmamak, aile işletmeleri için servet yapılarının yönetilmesinde sorunların ve gerilimlerin yaşanma riskini artırır. Dahası bu tartışmaların medya vb. yollarla kamuya yansmasıyla bu sorunlar kamuya açık tartışmalara dönüşerek şirkete zarar verebilir. Yasal yapılar ve açıkça tanımlanmış hak ve sorumluluklar, aile şirketlerinin iyi işletilmesinde çok önemli olsa da gerilimlerin ve anlaşmazlıkların ve bazı durumlarda mahkeme süreçlerinin yaşanmasına engel olamaz. Dahası beklenmedik ölümler, boşanmalar, alacaklılar tarafından şirkete veya aile üyelerinde birisine atfedilen iddialar, işletmenin süreçlerinde önemli sıkıntılara sebebiyet vererek belirsizlikle yaratabilir. Aile anayasası ve onu destekleyen ilke ve protokoller, karşılaşılabilecek konuları öngörebilir ve

beklenmedik bir şekilde ortaya çıkabilecek sorunlarla başa çıkmak için bir plan geliştirmesi için uygun bir yapı oluşturabilir. Söz konusu sorunun ortaya çıkma ihtimalinin tahmin edilemediği durumlarda dahi işletme dahilinde sorunların çözümünde işletilecek süreçlerin belirlenmiş olması da önemli bir avantaj olabilir (Taylor Wessing, 2014:8-9).

Türk hukuku açısından ele alındığında aile anayasası tipik sözleşme biçimlerinden değildir ve Borçlar Hukuku'nun sözleşme serbestisi ilkesi kapsamında bir sözleşme olarak değerlendirilmektedir. Hukuken üzerinde dikkatli çalışılması gereken bir belge olan aile anayasası, aile üyeleri arasındaki ve aile üyeleri ile işletme işleyişi arasındaki kuralların yazılı hale getirildiği, zahmetli bir süreçtir. Süreç dahilinde kalıcı bir yapının kurulması ve ihtiyaçlar doğrultusunda yeni kuralların konulmasını da gerekebilmektedir. Aile anayasası, bu anayasaya, sözleşmeye taraf olan aile bireyleri ve aile şirketi ortakları açısından bir bağlayıcıdır ve sözleşmeyi imzalayan ve taraf niteliğine haiz olmuş olanlar için, aile anayasası bir borç sözleşmesi hükmündedir. Borçlar hukuku kapsamında, sözleşme serbestisine tabi olan aile anayasası şekil şartına tabi değildir (Akbank, vd, 2016:12). Buna karşın, bir Çin atasözünde de belirtildiği gibi “En solgun mürekkep en iyi hafızadan daha iyidir” (Stewart, 2013:2) ve ispat ve uygulama kolaylığı açısından da aile anayasasının yazılı olarak yapılması önemlidir. Hâlihazırda şirket ortağı olsun veya olmasın her bir aile üyesi, aile anayasasının potansiyel anlamda tarafıdır veya en azından uygulanmasından etkilenir. Buna karşın, aile anayasasını bu sözleşmede imzası bulunan aile bireyleri için geçerli ve bağlayıcıdır (Akbank vd., 2016:12).

6.2. Aile Anayasasının Temel Unsurları ve İçeriği

Her aile işletmesi kendine has özelliklere sahiptir ve bu nedenle aile anayasası da hem de ailenin

kendine has benzersiz özelliklerini yansıtacak şekilde oluşturulmalıdır. Bununla birlikte her aile anayasasında sıklıkla rastlanılan ortak özelliklerde mevcuttur (KPMG, 2010:2). Aile misyonu ve aile konseyinin oluşturulması, aile anayasasının temel unsurlarıdır.

Aile misyonu, ailenin kendine has özelliklerini koruyarak aile işletmesinin gelecekte varlığını sürdürmesini ifade eder. Aile misyonunun içeriğinde; ailenin diğer ailelerden farklı olarak üstlendiği temel görevleri ve varlık nedenini ifade eden var olmak amacı ile ailenin gelecek nesillere öğüt olarak verilen ve her şart ve koşulda uyulması beklenen değerleri vardır (Karpuzoğlu, 2004:165).

Aile konseyi aileyi temsil eden bir karar mekanizmasıdır ve aile ile ilgili önemli konuları tartışıp karara bağlama; politika ve kuralları oluşturma; ailenin eğitimi ve gelişmesi; aile varlıklarının uzun dönemli yönetimi; bilgi akışı ve iletişim; yönetim kurullarında temsil ve gelecek nesil liderlerinin hazırlanması bu konseyin amaçları arasındadır. Aile konseyi ile yönetim kurulu birbirinden farklı yapılardır. Yönetim kurulu, hissedarları temsil eden ana karar organıdır ve genel kurulda pay sahiplerinin kendisine vermiş olduğu yetkiye dayanarak, mevzuat, esas sözleşme, şirket içi düzenlemeler ve politikalar çerçevesinde yetki ve sorumluluklarını kullanır ve şirketi temsil eder. Etkin bir şekilde kullanılan aile konseyleri, genişletilmiş ailenin bireyleri arasında iletişimsizlik ve kendini ifade edememe sorunlarının üstesinden gelmede yarar sağlayabilir (TKYD ve Deloitte, 2007:3-6).

Aile anayasasının hazırlama süreci uzun ve detaylı çalışmaları gerektirir ve gelecek kuşakların yönetime hazırlanması ve buna dair bir haleflik planının yapılması, yeterli iç denetim ve iç kontrol mekanizmalarının oluşturulmasında kritik öneme sahiptir (TKYD, 2017b:20). Aile anayasasının içeriği ailenin ve aile işletmesinin kendine has

özelliklerine bağlı olarak ve bu hususların aile konseyi içinde değerlendirilmesinin sonucunda belirlenebilir. Bu nedenle her işletme için uygun olabilecek bir aile anayasasını model olarak sunabilmek mümkün değildir. Aile anayasasının hazırlanma süreci bir takım önemli soruların sorulup cevaplarının alınması ile başlayabilir. Bu sorulara örnek olarak şunlar sıralanabilir: Şirkete her zaman aileye mi ait olacak? Hangi koşullarda satış veya dış yatırımcıların katılımı düşünülebilir? Bunun için gelecekte bir tarih belirlendi mi? Aile üyeleri aynı gelecek vizyonuna sahip mi? Aile üyeleri yaşamlarının hangi döneminde aile işine katılabilirler? Ticari çıkarların gerçekleştirilmesi veya geri adım atılmasında hangi kısıtlamaları getirilmeli? Aile üyelerinin şirkette istihdam edilmesi için uygun kriterler nelerdir? Gelecek kuşaklar aile şirketine ve servetine nasıl dahil olacak? Genç aile üyeleri, aile yönetim süreçlerine ne şekilde dahil edilecek? Genç aile üyelerine akıl hocalığı yapacak olanların rolü ve sahip olması gereken kriterler nelerdir? Aile yönetim süreçleri nasıl çalışmalı ve kim liderlik yapmalıdır? Liderlik kriterleri nelerdir ve ne zaman değişmelidir? Yönetim kurulunda aile üyeleri her zaman çoğunlukla mı temsil edilmeli? Aile üyeleri coğrafi olarak dağılırsa (ülke, şehir) aile yönetim süreçleri bunu nasıl ele almalı? Ailenin liderliği nasıl belirlenecek? Aile üyesi olmayan güvenilir kişi ve danışmanlar hangi şartlar altında, hangi süreçlere dahil olmalı ve ne zaman? Aile üyeleri kendi güvenilir danışmanlarını hangi durumlarda süreçlere dahil etme hakkına sahip mi? Aile hangi koşullar altında ve ne zaman ilkelerini yeniden değerlendirmeli? (Taylor Wessing, 2014:18-20).

Bu ve buna benzer soruların cevaplarının aranacağı platform, aile konseyidir. Aile konseyinin oluşturulması, karar alma prensiplerinin belirlenmesi, aile/iş arasındaki öncelik sıralamasının netleştirilmesi ve her konunun açıklıkla konuşulması aile anayasası oluşturulma sürecinde son derece

önemlidir (TKYD, 2012:51). Bu sürecin sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi, aile üyeleri arasındaki iletişimin kalitesine bağlıdır. Aile üyeleri birbirlerini önyargılardan uzak bir şekilde, anlamak ve her konuyu etraflıca değerlendirmeye odaklanarak bu süreçte yer almalıdır.

Aile anayasasında yer verilecek konular kuşkusuz ihtiyaçlar çerçevesinde şekillenecektir. Bununla birlikte, misyon, hisselerin oranı, görev değişimi / devri, aile üyelerinin eğitimi ve yönetime katılımı koşul ve kuralları, işin vizyonu, ailenin gelecekte olmak istediği yer, yönetim kurulu üyelerinin seçim kriterleri, ve performansların ölçümü gibi başlıkların aile anayasalarında sık rastlanılan başlıklar olduğunu söylemek mümkündür (TKYD ve Deloitte, 2007:7).

Aileyi bir arada tutan ana değerlerin, ilkelerin ve felsefenin belirlenmesi; ailenin kendisi ve işiyle ilgili gelecekte ulaşmak istediği yerin/vizyonunun tespit edilmesi ve hedeflenen geleceğe ulaşılabilmesi için ailenin taahhüdünün belirlenmesi yine aile anayasasının oluşturulması sırasında her işletmede netleştirilmesi gereken alanlar olarak ön plana çıkmaktadır. Bunlara ek olarak aile anayasalarında sıkça karşılaşılan unsurları aşağıdaki şekilde örneklendirmek mümkündür (Taylor Wessing, 2014:21-33; KPMG, 2010:2; TKYD ve Deloitte, 2007:8):

- Üzerinde uzlaşılan aile değerlerini ve amaçlarını yansıtan stratejik ticari hedeflerin ve şirketin ve ailenin büyüme hızının yıllar itibarıyla belirlenmesi,
- Büyüme ve durgunluk gibi farklı dönemlerinde izlenecek politikalara ilişkin temel ilkelerin oluşturulması ve yazılı hale getirilen bu ilkelerin, toplantılarda aile bireylerine iletilmesi,
- Şirket ile aile arasındaki iletişim ve bilgilendirme politikalarının belirlenmesi,

- İşletmede istihdam edilmeyecek çocukların geleceklerinin planlanması,
- İşletmede istihdam edilecek çocukların işe hazırlanmasına ilişkin politikaların tespit edilmesi,
- İşletmede bilfiil çalışan aile üyelerinin işe alınma, değerlendirme ve ücretlendirme politika ve ölçütlerinin belirlenmesi,
- Gelecek nesillere yapılacak danışmanlıklarla ilgili yol haritasının belirlenmesi,
- Aile üyesi olan yöneticiler için önerilen veya zorunlu emeklilik yaşı.
- Ailenin kişisel yatırımlarının finansmanında ve tatil, sağlık, eğitim vb. ihtiyaçlarının karşılanmasında, işletme gelirlerinden faydalanma şekillerinin belirlenmesi,
- Ailenin ortak geçmişini yeni nesillere aktarmaya ve yaşatmaya ilişkin politikaların belirlenmesi,
- Aile şirketinin yönetimindeki gücün ve sorumlulukların belirlenmesi,
- Aile üyelerinin yönetime aday gösterilme, eğitim, değerlendirme ve atama kuralları,
- Ailenin işletmeden beklentilerinin analiz edilmesi,
- Ailenin ve işletmenin olumlu bir imaja ve itibara sahip olmasına ilişkin politikaların belirlenmesi,
- İşletmede bilfiil çalışan aile üyeleri ile çalışmayan aile üyelerinin aralarındaki ilişkilerin geliştirilmesine yönelik politikaların tespiti,
- Aile anayasasına aykırı davranış ve durumların ortaya çıkması halinde uygulanacak yaptırımların ve politikaların belirlenmesi,

- Aileye evlilik yoluyla katılmış veya evlilik ilişkisinin sona ermesini takiben sözkonusu kişilere yönelik farklı politikaların geliştirilmesi,
- Aile şirketine girmek, katılımda bulunmak ve bu şirketlerde kalabilmek için gerekli kriterlerin belirlenmesi,
- Hissedarların menfaatleri ve kar dağıtım konularında temel ilke ve kuralların tespit edilmesi,
- Aile şirketinden ayrılıp kendi şirketini kuran aile üyelerine yönelik politikaların belirlenmesi,
- Aile üyelerinin şirket hisselerini edinme süreçleri,
- Anayasa değişikliği prosedürleri.

7. SONUÇ

En eski işletme organizasyon türü olarak kabul edilebilecek olan aile işletmeleri, dünya ekonomisinde önemli bir pay sahibidir. Birçok ülkede işletmelerin büyük çoğunluğu aile işletmesi olarak yapılanmıştır. Sadece küçük ve orta büyüklükteki işletmeler değil dünya markaları olarak bilenen büyük şirketler arasında da işletmeleri vardır. Ancak üçüncü kuşağa kadar varlığını sürdüremeyen aile işletmelerinin sayısı da oldukça fazladır.

Bir devletin kuruluşunu, yasama, yürütme ve yargılama kuvvetleri ile yurttaşların hak ve görevlerini düzenleyen temel kanun olan anayasaya, aile işletmelerinin de ihtiyacı vardır. Aile anayasasının oluşturulması ve bu anayasada yer alan düzenlemelerin hayata geçirilmesi, aile iç düzeninin sağlanarak korunması ve zaman içinde ortaya çıkabilecek karşılıkların, anlaşmazlıkların giderilmesine rehberlik edebilecek bir aracın yaratılması anlamına gelmektedir. Kurumsal yönetim, sınır ve sorumlulukları belirlenmiş işletme sahiplik yapısı ve aile dinamikleri arasında denge sağlanması aile işletmeleri için son derece önemlidir. Bu noktadan hareketle aile anayasasının, başarılı ve kalıcı olmayı amaçlayan her aile işletmesi için vazgeçilmez bir yönetsel araç olduğu söylenebilir.

Bir aile anayasasına sahip olmak potansiyel aile çatışmalarının birçoğunu önleyebilme ve ortaya çıkan anlaşmazlıkların işletmenin devamlılığını tehdit edecek düzeye gelmeden çözülebilmesine imkan sunabilir. Çünkü aile anayasası, menfaat sahiplerinin haklarını, değerlerini, sorumluluklarını ve kuralları belirleyen resmi bir belgedir. Bu belge aile şirketinin faaliyetlerinin yürütülmesinde ortaya çıkan durumlarla başa çıkmak için planlar ve yapılar sağlayarak işletmenin kalıcılığına katkıda bulunur. Ancak aile anayasasından beklenen faydaların elde edilebilmesi için işletmede iç denetim ve dokümantasyon sistemleri ile uygulamaların desteklenmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akbank, Deloitte, Sabancı Üniversitesi-EDU, TAİDER “Aile Şirketlerinde Sürdürülebilir Başarının Anahtarı”, 2016, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/risk/aile-sirketlerinde-surdurulebilir-basarinin-anahtarları.pdf>, Erişim: 9.9.2017.
- Aronoff, Craig, “Understanding family-business survival statistics”, Supply House Times, 2001, Volume 44, Issue 5, s. 34-35.
- Cadbury Committee, “The report of the committee on the financial aspects of corporate governance”, London, 1992. <http://www.ecgi.org/codes/documents/cadbury.pdf>, Erişim: 10.5.2017.
- Cadbury, Sir Adrian, Family firms and their governance: Creating tomorrow’s company from today’s, Egon Zehnder International, London, 2000.
- Çelik, Adnan, Abdullah Soysal ve Sedat Alıcı, “Aile İşletmelerinde Kuşak Çatışmasından Kaynaklanan Yönetim Sorunları: Kahramanmaraş Örneği”, 1. Aile İşletmeleri Kongresi, Tamer Koçel (Editör), 17-18 Nisan 2004.
- Christian G. Stewart, “How to Craft your own Family Constitution: An Overview”, 2013, http://www.familylegacyasia.com/whitepaper_pdf/Overview%20of%20how%20to%20craft%20a%20family%20constitution.pdf, Erişim: 9.10.2017.
- Deloitte, “Family Business Review”, 2017a, http://www.denetimnet.net/UserFiles/small_Family_Business_Review_No2_Final_2_.pdf, Erişim: 10.5.2017.
- Deloitte, “What is ‘family governance’?: Getting to the heart of a much-used term”, 2017b, <https://www2.deloitte.com/uk/en/pages/private-markets/articles/family-governance.html>, Erişim: 15.6.2017.
- EC (European Commission), “Family Business”, https://ec.europa.eu/growth/smes/promoting-entrepreneurship/work-for/family-business_en, Erişim: 16.05.2017.
- Ediriweera, Amali, Anona AM. Armstrong ve Kumi Heenetigala, “Governance in Family Business: A Literature Review”, Journal of Business Systems, Governance & Ethics, 2015, Volume 10, Issue 2, s. 36-46.
- Esposito De Falco, Salvatore, Family Business: Ownership Governance and Management, Giappichelli Editore, Torino, 2016.
- Ho, Simon S. M. and Kar Shun Wong, “A study of the relationship between corporate governance structures and the extent of voluntary disclosure”, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Summer 2001, Vol. 10, Issue 2, s. 139-156.
- IFC (International Finance Corporation), Aile Şirketleri Yönetim Rehberi, 2011.
- Jesover, Fianna ve Grant Kirkpatrick, “The revised OECD principles of corporate governance and their relevance to non OECD countries”, Corporate Governance: An International Review, 2005, Volume 13, Issue 2, s.127-136.
- Kardeş Selimoğlu, Seval, “Family Governance and Family Constitution: Turkey Case”, The 7th International Conference on Governance, Fraud, Ethics and Social Responsibility, 9-11 Aralık 2016 , İstanbul, Türkiye, sunum notları.
- Kardeş Selimoğlu, Seval, “Family Governance: Turkey Case”, The 6th International Conference on Governance, Fraud, Ethics and Social Responsibility 2015, 18-19 November 2015, Penang, Malaysia, sunum notları.
- Karpuzoğlu, Ebru, “Gelecek İçin Aile Anayasa”, 1. Aile İşletmeleri Kongresi, Tamer Koçel (Editör), 17-18 Nisan 2004.
- KPMG, “Constructing a family constitution”, 2010, <http://www.fambiz.org.au/wp-content/uploads/Constructing-a-Family-Constitution-KPMG.pdf>, Erişim: 11.09. 2017.
- KPMG, “Familiy Business Survey” 2015, <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2015/12/family-business-survey-2015.pdf>, Erişim: 9.10.2017.
- La Porta, Rafael, Florencio Lopez-de-Silanes, ve Andrei Shleifer, “Corporate ownership around the world”, Journal of Finance, 1999, Volume 54, Issue 2, s. 471–517.
- Michael Braun, Scott Latham ve Emily Porschitz, “All together now: strategy mapping for family businesses”, Journal of Business Strategy, 2016, Volume 37, Issue 1, s. 3-10.

- Millstein, Ira ve OECD Business Sector Advisory Group on Corporate Governance, Corporate governance: improving competitiveness and access to capital in global markets: a report to the OECD, Paris, 1998.
- Millstein, Ira, "Corporate Governance: The Role of Market Forces", The OECD Observer, 2000, No 221/222, p. 27-28.
- OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), OECD Principles of Corporate Governance, 2004, <https://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>, Erişim: 11.5.2017.
- OECD, (Organization for Economic Cooperation and Development) G20/OECD Principles of Corporate Governance, September 2015, <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>, Erişim: 10.5.2017.
- Öner, Hale ve Özden Turhan "Aile İşletmelerinde Yönetim ve Kurumsallaşma: Kurukahveci Mehmet Efendi", 4. Aile İşletmeleri Kongresi, Tamer Koçel (Editör), 16-17 Nisan 2010.
- Özsözgün Çalışkan, Arzu ve Hüseyin Güler, "Corporate Reporting on the Internet: An Investigation on Turkish Listed Companies", İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2014, Cilt 36, Sayı 2, s. 251-274.
- PL (Finnish Family Firms Association) Good Corporate Governance in Family Business, 2009, http://www.perheyritys.fi/wp-content/uploads/2015/01/FINAL_Corporate_Governance.pdf, Erişim: 17.5.2017.
- Pounder, Paul, "Family business insights: an overview of the literature ", Journal of Family Business Management, 2015, Volume 5, Issue 1, s. 116 – 127.
- Sarbah, Alfred and Wen Xiao, "Good Corporate Governance Structures: A Must for Family Businesses", Open Journal of Business and Management, 2015, Volume 3, s. 40-57.
- Tagiuri, Renato ve John Davis, "Bivalent attributes of the family firm", Family business review, 1996, Volume 9, Issue 2, s. 199-208.
- Taylor Wessing, "The Family Constitution Guide", 2014, <https://united-kingdom.taylorwessing.com/documents/get/88/the-family-constitution-guide.pdf>, Erişim: 11.09.2017
- TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği) ve Deloitte, Kurumsal Yönetim Serisi, "Aile Şirketleri İçin Adım, Adım Kurumsal Yönetim", <http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/yay%C4%B1nlar/aile%20%C5%9Firketleri%20i%C3%A7in%20ad%C4%B1m%20ad%C4%B1m.pdf>, 2007, Erişim: 17.5.2017
- TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği), "Aile Şirketlerinin Anayasa Platformu", Kurumsal Yönetim Dergisi, 2012, Sayı 16, s. 50-53.
- TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği), "Her İki Aile Şirketinden Biri Halen Kurumsallaşma Sürecinde", 2017b, Kurumsal Yönetim Dergisi, Sayı 35, Sonbahar, 2017, s. 18-20.
- TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği), "Kurumsal Yönetim İlkeleri", 2017a, www.tkyd.org , Erişim: 21.5.2017.
- TKYD (Türkiye Kurumsal Yönetim Derneği), Aile Şirketleri Yönetim Rehberi, 2013.
- Treviño-Rodríguez, Rosa Nely ve Nick Bontis, "The role of intellectual capital in Mexican family-based businesses: understanding their soul, brain and heart", Journal of Information & Knowledge Management, 2007, Volume 6, Issue 03, s.189-200.
- Turner, Leslie ve Andrea B. Weickgenannt, Accounting Information Systems: Controls and Processes, Wiley, 2009.
- Uzay, Şaban, "Aile Anayasasının Oluşturulmasında Meslek Mensubunun Rolü", Bursa SMM Odası, 1. Kurumsal Yönetim ve İç Kontrol Sempozyumu, 31 Mayıs, 2015, sunum notları.
- World Bank Group, "Corporate governance: a framework for implementation e overview", 2000, <http://documents.worldbank.org/curated/en/831651468781818619/pdf/30446.pdf>, Erişim: 13.5.2017.
- Zellweger, Thomas, Managing The Family Business: The Theory and Practice, Edward Elgar Publishing Limited, 2017.

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORU KAPSAMINDA ÇEVRESEL BİLGİLERİN RAPORLANMASI VE GÜVENCE DENETİMİ¹

Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN*

Dr. Banu SULTANOĞLU**

Makale Gönderim Tarihi : 20.10.2017 / Kabul Tarihi : 20.11.2017

ÖZ

Son yıllarda, sürdürülebilirlik raporlarının önemli bir alt başlığı olan çevresel konulara ilişkin olarak, işletme paydaşlarının doğru, anlaşılabilir ve yeterli düzeyde bilgi sahibi olma isteği artmıştır. Bu çalışmanın amacı, 2015 yılı için Borsa İstanbul (BIST) Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan 42 işletmenin sürdürülebilirlik ve yıllık faaliyet raporlarını, çevresel bilgilerin türü ve düzeyi açısından incelemek ve güvence denetiminin yürütülüp yürütülmediğini belirlemektir. Çalışmanın sonuçları, işletmelerin çevresel bilgi raporlama seviyesindeki standardizasyon eksikliği nedeniyle, paydaşlara bilgi aktarımında tutarlılık ve karşılaştırılabilirliği sağlayamadığını göstermektedir. Ayrıca, güvence denetiminin çok düşük seviyede olduğu, Endeksdeki sadece iki şirketin güvence denetimi yaptırdığı tespit edilmiştir. Türkiye’de raporlamada standardizasyona gidilmesi ve güvence denetiminin artırılması, çevreyi de içeren finansal olmayan bilgilerin, paydaşlara daha tutarlı, karşılaştırılabilir ve şeffaf bir şekilde sunulmasını sağlayacaktır.

Anahtar Sözcükler: Sürdürülebilirlik, Güvence Denetimleri Standardı, GDS 3000, Çevresel Raporlama

REPORTING AND ASSURANCE OF ENVIRONMENTAL INFORMATION IN THE SUSTAINABILITY REPORTS

ABSTRACT

In recent years, there has been a significant increase in the demand of the stakeholders to have accurate, understandable and sufficient information about environmental issues disclosed in the sustainability reports. The aim of this paper is to analyze the content of sustainability and annual reports of 42 companies in Borsa İstanbul (BIST) Sustainability Index for 2015 in terms of the type and the level of environmental information and also determine whether external assurance has been carried out. The results show that, there is no consistency and comparability in transferring information to the stakeholders due to the lack of standardization. Furthermore, the level of assurance is very low; only two companies have assurance statements in their sustainability reports. Going to standardization for reporting and increasing the level of external assurance will enable the nonfinancial information including environment to be presented to stakeholders in a more consistent, comparable and transparent manner in Turkey.

Keywords: Sustainability, International Standard on Assurance Engagements, ISAE 3000, Environmental Reporting

¹ Bu çalışmanın genişletilmiş özeti 11-13 Ekim 2017 tarihinde Arnavutluk/Tiran’da düzenlenen 14. Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulmuştur.

* Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Uluslararası Ticaret Bölümü, yildizozzerhan@gmail.com; akbulut@gazi.edu.tr

** Bilkent Üniversitesi, İşletme Fakültesi, sbanu@bilkent.edu.tr

1. GİRİŞ

Sürdürülebilirlik raporlaması, önceleri gönüllü bir hareket olarak başlamakla birlikte, son yıllarda işletmeler ve kamuoyu nezdinde gittikçe artan bir biçimde önem kazanmaya başlamış, dolayısıyla bir tercih olmaktan çıkıp, daha fazla kabul görmeye başlamıştır. Sürdürülebilirlik raporu düzenleyen işletmeler faaliyetlerinin ekonomik, sosyal, çevresel ve kurumsal yönetim başarısını kamuoyu ile paylaşmakta, kamuoyu nezdinde kurumsal itibarını artırma, işletmeye karşı güven duygusunu pekiştirme ve marka imajını güçlendirmeye çalışmaktadırlar.

Sürdürülebilirlik raporlaması, başlangıçta işletmelerin çevreye karşı duyarlılığını ortaya koymaya ilişkin açıklamaların raporlanması şeklinde devam ederken, 1994 yılında ilk kez John Elkington tarafından ortaya koyulan “*Triple Bottom Line*”; (TBL) “sürdürülebilirliğin üç ayağı” olarak yeni bir yaklaşımla işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal amaçlarının dengeli bir şekilde gözletilmesini savunan daha kapsamlı bir raporlama dönemine dönüşmüştür (Aras ve Sarıoğlu, 2015). TBL – Üçlü Performans Düzeyi adı verilen bu sistem 3P ile de ifade edilir: Profit (kâr), People (insan), Planet (gezegen). Dolayısıyla, Elkington’a göre, TBL üreten bir şirket, tam anlamıyla tüm maliyetleri hesaba katmış olacaktır (www.economist.com/node/14301663).

Bu rapor, bir yandan faaliyetlerin finansal olmayan sonuçlarını yatırımcılar, hissedarlar, müşteriler, çalışanlar, iş ortakları ve sivil toplum kuruluşları başta olmak üzere tüm paydaşlara sunarak işletmenin hesap verme sorumluluğunu yerine getirmesini sağlarken, diğer yandan faaliyetlerin yarattığı etkilerin bütünsel resmini göstererek, raporlayan işletmenin sürdürülebilir kalkınma doğrultusunda yarattığı olumlu ve olumsuz etkilerine dair bilgi sağlamaktadır (Selimoğlu ve Özsozğun Çalışkan, 2016). Böylece, finansal olan ve olmayan risklerin birbirleri ile bağlantısının ortaya ko-

nulması sağlanarak, işletmelerin risk yönetimine yeni bir bakış açısı da getirilmiş olmakta ve bu sayede işletmenin paydaşları ile olan ilişkilerinde güven sağlanmaktadır (Aras, 2015).

Küresel Sürdürülebilir Yatırım Birliğinin (Global Sustainable Investment Alliance’ın - GSIA) 2012 yılında gerçekleştirdiği araştırmaya göre, tüm küresel yatırımların yüzde 21,8’i (13,6 trilyon ABD dolarlık yatırım) seçim yaparken ve yatırımlarını yönetirken çevresel, sosyal ve yönetsel konularını da göz önünde bulunduran sürdürülebilir yatırımlar olmuştur. Bu tutarın yüzde 65’i AB’de gerçekleşmiştir.

Sürdürülebilirlik raporunun önemli bir alt başlığını çevre konuları oluşturmaktadır. İşletmenin tedarikçileri de dahil olmak üzere çevreye karşı ne şekilde duyarlı olduğu, benimsediği çevre politikaları ve çevreyi koruma yönünde aldığı tedbirler gerek niteliksel, gerekse niceliksel olarak bu raporda sunulmaktadır. Raporda sunulan bilgilerin denetimi ise rapora güven duyulmasını etkileyen önemli bir unsur haline gelmiştir. Sürdürülebilirlik raporunun denetimi güvence denetimi kapsamında ele alınmaktadır. Çevresel konular, özellikle yüksek etki alanına sahip işletmeler açısından finansal tabloların denetimi kapsamında da bağımsız denetime konu olabilmektedir. Ancak, henüz ülkemiz açısından bağımsız denetim raporlarında buna yönelik inceleme, açıklama ve görüş bildirimi yapılmadığı gözlemlenmektedir.

Çalışmanın amacı, sürdürülebilirlik raporu kapsamında, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde yer alan 42 işletmenin 2015 yılı için sürdürülebilirlik raporlarında çevre ile ilgili olarak hangi bilgileri sunduğu ve bu bilgilerin doğruluğuna ilişkin güvence denetiminin yapılıp yapılmadığını ortaya koymaktır. Çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Girişi takiben ikinci bölümde, konuya ilişkin literatür çalışmalarına yer verilmiştir. Üçüncü bölümde sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma kavramı hakkında tanım ve açıklamalar

yapılmıştır. Dördüncü bölümde sürdürülebilirlik raporlarında yer alan çevresel bilgilerin genel çerçevesi ve güvence denetimi ele alınmıştır. Çalışmada kullanılan veri seti, yöntem ve bulguların yer aldığı beşinci bölümden sonra, çalışmanın sonuçları değerlendirilerek, önerilerde bulunulmuştur.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Sürdürülebilirlik raporları, çevreye ilişkin bilgilerin raporlanması için şirketler tarafından en çok kullanılan iletişim kanalı olarak kabul edilmektedir (Cunha ve Moneva, 2016). Literatürde, sürdürülebilirlik raporlarında sunulan çevreye ilişkin bilgilerin içeriğini ve bilgilerin doğruluğunu ortaya koymak amacıyla yapılması gerekli olan güvence denetiminin düzeyini incelemeye yönelik çalışmalar sınırlıdır. Holland ve Foo (2003), çevresel bilgilerin raporlanmasına ilişkin olarak 37 şirketin (19 İngiliz ve 18 Kuzey Amerikalı) 2000 yılındaki sürdürülebilirlik raporlarını inceledikleri çalışmada, İngiliz şirketlerinin % 58'inin, ABD şirketlerinin ise % 28'inin çevresel bilgi raporlaması yaptığını bulmuştur. Bonsón ve Bednárová (2015), STOXX Avrupa 600'de listelenen 306 Euro bölgesi şirketin yıllık sürdürülebilirlik raporları hakkında içerik analizi yaptığı çalışmada ise, kurumsal yönetim göstergelerinin yoğun olarak kullanıldığını, orta düzeyde çevresel kilit performans göstergelerinin ve sosyal göstergelerinin çok az seviyede raporlandığını bulmuştur. Alazzani ve Wan-Hussin'in (2013) 8 petrol ve gaz şirketlerinin çevresel bilgi ve uygulamalarının GRI tarafından yayınlanan Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzlarına göre değerlendirildiği çalışmada, şirketlerin büyük bir çoğunluğu tarafından kılavuzların gönüllü olarak benimsenmesinin sürdürülebilirlik raporlarında şeffaflık, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliği artırdığı sonucuna varılmıştır. Moseñe, Burritt, Sanagustin, Moneva ve Holyoak (2013), İspanyol enerji şirketleri üzerine gerçekleştirdikleri çalışmaların sonuçlarına göre, tüm şirketlerin GRI'nın

azami ölçüde uygulanmasını sağladığını vurgulamıştır. Cunha ve Moneva (2016), dünya petrol sektöründeki en büyük 40 şirket için gerçekleştirdiği çalışmada, küresel petrol şirketlerinin sürdürülebilirlik raporlarının yayınlanmasında bir artış görülmesine rağmen, düşük düzeyde çevresel bilgilerin raporlandığını ortaya çıkarmıştır. Çalışmada, sürdürülebilirlik raporlarının güvence denetiminin de çok düşük seviyede olduğu da belirlenmiştir. Gürtürk ve Hahn (2015) da benzer şekilde güvence denetiminin düşük seviyede olduğunu Alman ve İngiliz toplam 61 şirket üzerine gerçekleştirdikleri çalışmalarında gözlemlemiştir.

Finansal bilgiler için bağımsız denetim, sürdürülebilirlik raporlarındaki finansal olmayan bilgiler için ise güvence denetimi gerekli olmuştur (Simnett, Vanstraelen ve Chua, 2009). Sürdürülebilirlik raporlarının kalitesini geliştirmeyi ve kurumsal itibarı oluşturmayı hedefleyen şirketler çoğunlukla güvence denetimi yaptırmaktadır (Simnett ve ark. 2009). Ancak, literatürde yer alan birçok çalışmada ise, henüz zorunlu olmadığı için güvence denetiminin olması gereken seviyeden daha düşük olduğu sonucuna da varılmıştır (Ball, Owen ve Gray, 2000; O'Dwyer ve Owen, 2005; Cunha ve Moneva; Gürtürk ve Hahn, 2015).

3. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA KAVRAMI

Sürdürülebilirlik kavramı, kelime anlamı olarak "daimi olma yeteneği" olarak tanımlanabilmektedir. Çevreci anlamda sürdürülebilirlik, "mevcut kaynakları tüketirken sonraki kuşakların bu kaynaklardan yararlanma şansını yok etmeme esası" (İçöz ve Kılınç, 2016) olarak da tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik kavramı ile sürdürülebilir kalkınma kavramının literatürde sıklıkla birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir.

Ekonomik anlamda "Sürdürülebilir Kalkınma" kavramı ilk olarak 1972 yılında Birleşmiş Mil-

letler'in (BM) Stokholm Konferansı sırasında gelişmiş ülkelerin küresel kalkınmanın çevresel sonuçları üzerindeki kaygıları ile gelişmekte olan ülkelerin kendi ekonomik kalkınmaları için duydukları ihtiyaçları arasında bir orta yol bulma girişimi olarak gündeme gelmiştir. 1987 yılında BM tarafından yayınlanan Bruntland raporunda (Bizim Ortak Geleceğimiz başlıklı rapor) Sürdürülebilir Kalkınma "*gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılayabilme imkanlarını tehlikeye sokmadan bugünkü kuşakların ihtiyaçlarını karşılamak*" olarak tanımlanmıştır.

1992 yılında Rio'da düzenlenen BM Çevre ve Kalkınma Konferansında çevre ve iklim değişiklikleri sorunları gündeme getirilmiş ve İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, Biyolojik Çeşitlilik Sözleşmesi ve BM Çölleşme ile Mücadele Sözleşmesi imzaya açılmıştır. 1997 yılında Kyoto Protokolü çerçevesinde BM İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi imzalanmıştır. Protokole imza atan ülkeler karbondioksit ve diğer beş sera gazı salınımlarını azaltma konusunda belli taahhütler vermiştir. Türkiye bu protokolü 2009 yılında imzalamıştır. Yine 1997 yılında BM Çevre Programı desteğiyle, ABD'deki Çevresel Sorumlu Ekonomiler Koalisyonu ve Tellus Enstitüsü tarafından Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative, GRI) oluşturulmuştur. GRI, 1997 yılında ilk defa Sürdürülebilirlik Raporlaması Rehberi'ni yayınlamıştır. GRI, organizasyonların daha sürdürülebilir olması ve sürdürülebilir kalkınmaya katkıda bulunması amacıyla sürdürülebilirlik raporlarını teşvik edici çalışmalar yürütmektedir.

2000 yılında oluşturulan BM Küresel İlkeler Sözleşmesi Girişimi ortak bir küresel kalkınma kültürü yaymak amacıyla çalışmaktadır. Borsa İstanbul 2005 yılında bu girişimi desteklemeye başlamıştır. 2005 yılında BM Sorumlu Yatırım Prensipleri Girişimi oluşturulmuştur. Bu girişim, dünya genelinde 1.200'den fazla imzacısı bulunan, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetime ilişkin

konuların yatırım analizlerinde ve karar verme süreçlerinde dikkate alınmasını teşvik eden ve buna ilişkin ilkeler yayınlayan bir platformdur. Borsa İstanbul 2010 yılından beri bu girişimin imzacısı konumundadır. 2009 yılında BM'in desteğinde Sürdürülebilir Borsalar Girişimi oluşturulmuş ve borsaların yatırımcılar, düzenleyiciler ve işletmelerle işbirliği ile çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularında kurumsal şeffaflığın ve performansın artırılmasına ve sürdürülebilir yatırımların gelişmesine nasıl katkı sağlayabilecekleri araştırılmaya başlanmıştır. 2012 yılında Borsa İstanbul bu platforma gönüllü taahhütte bulunmuştur. 2012 yılında Rio'da Rio+20 Sürdürülebilir Kalkınma Konferansı gerçekleştirilmiştir. 2013 yılında da, Uluslararası Entegre Raporlama Çerçevesi, Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından yayımlanmıştır (www.borsaistanbul.com).

Sürdürülebilir kalkınma, ekonomik büyüme ve refah seviyesini yükseltme çabalarını, çevreyi ve yeryüzündeki tüm insanların yaşam kalitesini koruyarak gerçekleştirme yöntemidir (Bruntland Raporu, 1987). Günümüzde dünya nüfusunun artmasıyla birlikte üretim miktarı ve çeşitliliği artmakta, ekonomik büyüme ve refah seviyesi yükselmektedir. Ekonomik büyüme ise çevreye zararlı bir takım unsurların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Sınırlı olan doğal kaynakların tüketilmesi (hava, su, toprak vs.), ekosistemlerin yok edilmesi, çevreye zararlı gazların ortaya çıkması, biyoçeşitliliğin zarar görmesi, iklim değişimi ve küresel ısınma gibi. Ekonomik büyümeye paralel olarak ortaya çıkan bu çevresel zararlar, ülkelerin çevreyi koruma yönünde tedbirler almasına neden olmaktadır. Yukarıdaki kronolojik sıralamaya bakıldığında, bu çalışmaların genellikle BM öncülüğünde yürütüldüğü görülmektedir.

Çevreyi koruma yönünde BM öncülüğünde yürütülen bu çalışmalar, işletmelerde sürdürülebilirlik kavramının ortaya çıkmasına ve sürdürülebilirlik raporlarının öneminin artmasına neden olmuştur.

Günümüzde işletmeler, yalnızca finansal duruma ilişkin bilgileri sunmanın yanı sıra finansal olmayan bilgileri de raporlamaya başlamış olup, günlük faaliyetlerinin ekonomik, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim performans etkilerini faaliyet raporlarında, internet sitelerinde ayrı bir başlık açarak veya sürdürülebilirlik raporunda paydaşlarına sunmaktadır.

4. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORUNDA SUNULAN ÇEVREYE İLİŞKİN BİLGİLER VE DENETİMİ

4.1. Sürdürülebilirlik Raporunda Çevresel Bilgiler

1992 yılında Rio'da düzenlenen BM Çevre ve Kalkınma Konferansında Çevre ve Kalkınma Hakkındaki Rio Deklarasyonu'nun 4. maddesine göre "sürdürülebilir kalkınmaya ulaşmada çevrenin korunması", ilkesi ışığında işletmeler, faaliyetlerinin çevresel boyutlarını belirleyerek, olumsuz etkilerini minimum düzeye indirmeyi ve çevreyle ilgili her alanda sürdürülebilir kalkınmayı amaçlamıştır. Bu kapsamda, 1990'lı yıllarda öncelikle enerji ve su kullanımı, karbon emisyonu vb. çevresel verilerin yer aldığı sürdürülebilirlik raporlaması, 2000'li yıllardan itibaren çalışan hakları, kurumsal yönetim, sosyal sorumluluk gibi konuları da kapsayan bugünkü şeklini almıştır. Sürdürülebilirlik raporu düzenleme, bir organizasyonun faaliyetleri, ürünleri ve hizmetleri ile ilgili ekonomik, çevresel ve sosyal başarısının kamuoyuna sunulmasıdır. Sürdürülebilirlik raporu hazırlamak yasal bir zorunluluk değildir, ancak sürdürülebilirlik raporu yoluyla, işletmelerde uzun vadeli değer yaratmak amacıyla, ekonomik, çevresel ve sosyal faktörlerin kurumsal yönetim ilkeleri ile birlikte işletme faaliyetlerinde ve karar mekanizmalarında dikkate alınması ve bu faktörlerle bağlantılı risklerin etkin bir biçimde yönetilmesi amaçlanmaktadır (www.borsaistanbul.com).

Günümüzde işletmeler artık sadece şirket ortak-

larına değil, tüm paydaşlarına karşı sorumlu oldukları için geleceğe yatırım yapan, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetime ilişkin riskleri de dikkate alarak, yalnızca ekonomik sürdürülebilirliğe odaklanmadan rekabet gücünün korunması veya artırılması, marka değeri, güven ve kurumsal itibarı arttırmak amacıyla sürdürülebilirliği benimsemeye başlamıştır. Bu kapsamda, 2014 yılında Avrupa Parlamentosu 500'den fazla çalışanı olan işletmelerin çevresel ve sosyal konular, çalışan hakları, insan hakları, rüşvet ve yolsuzlukla mücadele ve yönetim kurullarında çeşitlilik gibi konularda şirket politikaları, riskleri ve etkileri hakkında kamuoyunu bilgilendirmeleri gerektiğine dair AB yönetmeliğini kabul etmiştir (http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/non-financial_reporting/index_en.htm).

Sürdürülebilirlik raporu aracılığıyla paydaşlara şeffaf ve hesap verilebilir bilgiler sunulmakta, hesap verilebilirliğin çerçevesi genişletilmektedir. Yatırımcılar, "sorumlu yatırım" yönünde çevresel ve sosyal maliyetleri de dikkate alan ve bu ilkeleri ön planda tutan firmaları tercih etmekte, borç verenler ise, "sürdürülebilir finans" yaklaşımını benimseyerek, yatırımcılarını yönlendirecekleri projeleri değerlendirirken veya kredilendirirken sosyal ve çevresel kriterleri de göz önünde bulundurmaktadır.

Belirli raporlama ilkeleri temel alınarak hazırlanan raporlar, işletmelere aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerle kıyaslama imkanı da sunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporu, bu alanda öncü girişimlerden GRI tarafından, "Sürdürülebilirlik raporu ekonomik, çevresel, sosyal ve yönetim performans bilgilerinin açıklandığı bir rapordur" olarak tanımlanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporu, işletme faaliyetlerinin sadece ekonomik değil, çevresel ve sosyal başarısını da kapsamaktadır. Bu raporlar aynı zamanda sosyal paydaşlara işletmelerin onların beklentilerini dikkate alıp almadığı konusunda bir değerlendirme sunarken, işletmelere de faaliyetlerinin sonuçlarını görme

ve buna göre eğer gerekiyorsa yeni politikalar üretilebilir olanağı sunmaktadır (Yanık ve Türker, 2012).

Sürdürülebilirlik raporlaması, dünya çapında öne çıkan farklı raporlama çerçeveleri kullanılarak yapılmaktadır. Bunlar, GRI tarafından sunulan G4-Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri, BM Küresel İlkeler Sözleşmesi uyarınca hazırlanan İlerleme Bildirim Raporları (Communication on Progress, COP), Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi tarafından hazırlanan Entegre Raporlama (Integrated Reporting, IR) ve Karbon Saydamlık Projesi (Carbon Disclosure Project, CDP) Raporlarıdır.

Küresel ölçekte sürdürülebilirlik raporlaması konusunda kabul gören ve en çok kullanılan standartlarından biri, GRI Sürdürülebilirlik Raporlaması Rehberi'nin G4 versiyonudur (Cunha ve Moneva, 2016). GRI, "raporla, raporlamıyorsan açıkla" (report or explain) prensibini yaygınlaştırma politikasını benimseyerek, sürdürülebilirlik raporlamasının dünyada hızla yayılmasını sağlamıştır². Bugün her ülkedeki en büyük 100 işletmeden (N100) sürdürülebilirlik raporu hazırlayanların yüzde 78'i, GRI ilkelerini referans almakta ve bu oran dünya genelindeki en büyük 250 şirket için yüzde 95'e ulaşmaktadır³. Türkiye'de ise 2016 yılı itibarıyla, 96 şirket, 248 (191 GRI Raporu) adet Sürdürülebilirlik Raporu hazırlamıştır (www.kurumsalsurdurulebilirlik.com).

Ekonomik, çevresel ve sosyal performansa ilişkin ilke ve göstergeleri belirleyen G4-Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri, raporlamada "**öncelikli konular**" kistası getirmiştir. Bu yaklaşım ile işletmeler faaliyetlerinin çevresel, sosyal ve ekonomik etkilerinin tamamını değil, sadece kendi hedefleri ve toplum üzerindeki etkileri bakımından en

kritik olanlarını raporlar. Çevreye ilişkin bir diğer ek yaygın raporlama ise, CDP kapsamında, işletmelerin iklim değişikliği tehdidine karşı aldıkları önlemlerin paylaşıldığı raporlardır. CDP ile sera gazı salınımları ve iklim değişikliği stratejilerinin kamuoyuna ve yatırımcılara açıklanması sayesinde işletmeler, karbon emisyonlarını azaltma hedefleri koyarak performans iyileştirmesi yapabilmektedir. İşletmelerden alınan çevreye ilişkin bilgiler, CDP'nin geliştirdiği metodolojiye göre derecelendirilir ve yıllık CDP analiz ve tematik raporlar hazırlanır. CDP, 2013 yılında çevresel verileri 87 trilyon ABD doları değerinde varlığı yöneten 722 kurumsal yatırımcı ile paylaşmıştır (www.tusiad.org.tr).

BM'in inisiyatifi olarak hayata geçen ve sürdürülebilirlik ve sosyal sorumluluk politikalarını benimsemeleri ve sürdürülebilirlik faaliyetlerini raporlamaları için iş dünyasını teşvik eden dünyanın en kapsamlı sürdürülebilirlik platformu olarak kabul edilen Global Compact'ın imzalamaları olan işletmelerin hazırladığı COP ise, insan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzluğa ilişkin 10 ilkeyi baz alır. Bu raporlar, işletmelerin ilgili prensiplere yönelik çalışmalarını kapsamakta ve işletmelerin bu yönde kaydettiği ilerlemeler hakkında paydaşlarının bilgilendirildiği yıllık beyanlardır. COP raporlarının kendi çerçevesi olmasına rağmen GRI ilkelerine göre hazırlanan sürdürülebilirlik raporlarını da kabul eder. Entegre Raporlama, kurumun stratejisi, yönetim ve finansal performansı ile faaliyet gösterdiği alandaki çevresel, sosyal ve ekonomik faktörler arasındaki bağlantıyı sunmayı hedefleyen raporlardır. Entegre raporlamada, diğerlerinden farklı olarak hem geriye dönük bilgiler, hem de ileriye dönük vizyon paylaşımı yapılır. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi Yönetim Kurulu Başkanı Prof. Mervyn

2 GRI, "Report or Explain: A smart EU policy approach to non-financial information disclosure", 2013.

3 KPMG, "Survey of Corporate Responsibility Reporting", 2013.

King, entegre raporun finansal ve sürdürülebilirlik raporlarının üzerine inşa edilecek bir raporlama olduğunu savunmuştur (www.tisk.org.tr). Tablo 1’de sürdürülebilirlik raporlama çerçevesindeki yukarıda sözü edilen raporlar özetlenmiştir.

Tablo 1. Sürdürülebilirlik Raporlama Çerçevesi

| G4 | COP | IR | CDP |
|---|---|---|---|
| Sürdürülebilirlik Raporlama İlkeleri | BM Küresel İlkeler Sözleşmesi imzacısı işletmelerin İlerleme Rapor İlkeleri | Entegre Raporlama İlkeleri | Karbon Saydamlık Projesi Raporlama İlkeleri |
| Ekonomik, çevresel ve sosyal performansa ilişkin nitel ve nicel beyan | İnsan hakları, çalışma standartları, çevre ve yolsuzluğa ilişkin beyan | Kurumun stratejisi, yönetim ve finansal performansı ile çevresel, sosyal ve ekonomik faktörler arasındaki bağlantı kurularak, hem geçmiş hem de ileriye dönük beyan | İklim değişikliği, su kullanımı, ormanlara verilen zarar, tedarik zincirlerinin çevresel risklerine ilişkin beyan |

Kaynak: www.borsaistanbul.com

Sürdürülebilirlik raporu kapsamında işletmeler, sürdürülebilirlik raporlarının içeriğinde çevre konularını; iklim değişikliği ve enerji, doğal kaynak yönetimi, ambalaj ve atık yönetimi ile biyoçeşitlilik olarak ele almaktadır. İşletmeler, çevresel etkilerini azaltmak için öncelikli olan temel kilit çevresel konularını belirleyerek, bunlara ilişkin çevresel politikalarını paydaşlarına sunmaktadır. Çevreyi korumaya ilişkin yürüttükleri bu politikalar, temel olarak iklim değişikliği, enerji verimliliğine yatırım yapma, karbon salımını azaltma, doğal kaynakları ve suyu daha verimli kullanma, atıkların ve atık suyun etkin yönetimi, çevresel etkisi daha az olan ürünler geliştirme ile ilgilidir. Ayrıca, işletmeler bu politikaların oluşturulması

ve sağlıklı işlemesi amacıyla önce ISO14001 onaylı Çevre Yönetim Sistemi’ni, daha sonra ISO14064 Sera Gazı Salım Envanteri ve Doğrulama Sistemi ile ISO50001 Enerji Yönetim Sistemi’ni de hayata geçirmeyi amaçlamaktadır. İşletmeler, oluşturdukları Çevre Yönetim Sistemleri yardımıyla, çevre ile ilgili belirledikleri stratejileri doğrultusunda geliştirdikleri amaç ve hedeflerini, gerçekleştirdikleri çevre performans ölçümlerine ilişkin çevre verilerinin nitel ve nicel olarak güncel bilgi raporlamasını gerçekleştirmektedir. Çalışanlarının da çevresel sürdürülebilirlik ile ilgili farkındalıklarını arttırmak için önemli düzeylerde eğitimler düzenleyen işletmeler, buna ilişkin bilgileri de raporlarında sunmaktadır.

4.2. Çevresel Bilgilerin Denetimi

Hızla büyüyen ekonomi, sanayileşme, artan nüfus ve teknolojik gelişmeler sonucu, çevresel konuların işletmelerin mevcut finansal durumunu ve uzun dönemli finansal sağlığını etkileyebileceği düşüncesi denetçiler için giderek önem kazanmaya başlamıştır. Gelişmiş ülkelerde, özellikle hissedarlar olmak üzere, bütün çıkar grupları, işletmelerin sadece finansal olarak değil, çevresel ve sosyal başarısının da kuvvetli olmasını arzu ettikleri için işletmeler, faaliyet raporlarında konuya ilişkin açıklamalara 1970'lerde yer vermeye başlamıştır. 1990'lı yıllardan itibaren de, bir işletmenin ekonomik çıkarları ile sosyal ve çevresel konuları dengelemesi olarak adlandırılan sürdürülebilirlik denetimi çatısı altında inceleme konusu edilerek bağımsız denetçilerin mesleğinin yeni bir parçası haline gelmiştir. Bu bağlamda, 1990'dan beri dünyada tanınmış denetim ve danışmanlık şirketleri çevresel konulara ilişkin rapor hazırlama hizmeti vermektedir (www.pwc.com).

İşletmelerin çevreye ilişkin sunmuş oldukları bilgilerin denetimi iki kapsamda ele alınabilir. Birincisi, tarihi finansal tabloların güvenilirliği hakkında görüş açıklayan bağımsız denetim kapsamında çevresel faktörlere ilişkin finansal bilgilerin denetimi, ikincisi ise sürdürülebilirlik ra-

porlarında sunulan finansal olmayan bilgilere ilişkin güvence denetimidir.

4.2.1. Çevreye İlişkin Finansal Bilgilerin Denetimi

Bağımsız denetim sadece tarihi finansal tabloların güvenilirliği hakkında görüş açıklamakta, finansal tablolar dışındaki konulardaki bilginin güvenilirliği hakkında görüş vermemektedir. Bağımsız denetim yapılırken çevresel konulardan doğan finansal tablolarda önemli yanlışlık/hata riskinin bulunması durumunda denetçi, finansal tabloların denetiminde çevresel konuları dikkate almalıdır. İş faaliyetleri çevreyi önemli ölçüde etkileyen işletmeler için çevresel konular önemli olduğundan, sözü edilen finansal tablolarda "önemli yanlışlık" (yetersiz dipnot açıklamaları dahil) riski mevcut olabilir. Bu işletmeler, finansal tablolarında, faaliyetlerinin çevresel maliyetlerini, yükümlülüklerini ve konuya ilişkin şarta bağlı yükümlülüklerini uygun bir şekilde sunmalıdır (Teasley, 1995). Denetçi, çevreyi önemli ölçüde etkileyen faaliyetlerde bulunan işletmelerin finansal tablo denetiminde, denetim görüşünü etkileyecek çevre konularının doğru bir biçimde muhasebeleştirilmesinden ve açıklanmasından sorumludur. Finansal tabloları etkileyebilecek düzeydeki çevresel konulara ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir⁴:

- 4 Çevresel kanun ve yönetmeliklerin uygulanması neticesinde varlıklarda değer düşüklüğünün ortaya çıkması ve kaydının yapılması, Emisyonlar veya atıkların yok edilmesi gibi çevreyle ilgili konularda yasal gerekliliklere uyulmaması ya da yasal düzenlemelerde geçmişe yönelik yapılan değişiklikler nedeniyle iyileştirme, tazminat veya yasal yükümlülüklerin tahakkukunun yapılması,
Petrol ve gaz arama, madencilik gibi sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler, kimyasal üreticiler veya atık yönetim şirketleri için ortaya çıkan çevresel yükümlülüklerin kaydedilmesi,
Bazı işletmelerin çevresel masrafları finansal tablolarda yükümlülük olarak kayda alması gerekebilir. Katı atık depolama alanı ile ilgili yükümlülükler ve maden işletmeciliğiyle ilişkili bakım ve restorasyon yükümlülükleri.
Bir işletmenin, çevresel iyileştirmelere ilişkin masrafın makul bir şekilde tahmin edilemediği durumlarda, koşullu borç olarak dipnotlarda açıklanması,
Bir işletmenin tespit ettiği toprak kirliliğinin, hukuki bir yükümlülük altında bulunmamasına rağmen, uzun vadeli itibarı nedeniyle, gönüllü olarak giderilmesine karar vermesi halinde ortaya çıkan çevresel yükümlülükler (yapıcı yükümlülük-constructive obligation),
Bazı çevre kanunlarına ve yönetmeliklere uyulmamasının çok az görülen bir durum olsa da, bir işletmenin sürekliliğinin devamını sona erdirecek noktaya taşınması ve sonuç olarak, finansal tabloları hazırlama esaslarının ve dipnot açıklamalarının etkilenmesi.

Çevreye ilişkin finansal bilgilerin denetimi kapsamında, 1998 yılında finansal tabloların çevresel konulara ilişkin denetimin nasıl yapılması gerektiği konusunda yol gösterici bir rehber niteliğinde olan “Uluslararası Denetim Standartları Açıklamaları No:1010 Finansal Tabloların Denetiminde Çevre Konularının Değerlendirilmesi (IAPC No: 1010)” yayımlanmıştır. Bu Beyanın amacı, çevresel faktörleri denetim planlamaları ve prosedürlerine dahil etmesi gerektiği kararına varan denetçilere, denetim standartlarının uygulanmasına ilişkin rehberlik sağlayarak, yardımcı olmaktır.

IAPC 1010, denetçinin çevresel hususların önemlilik arz ettiği işletmelere ilişkin denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlemek için aşağıdaki Bağımsız Denetim Standartlarının (BDS) dikkate alması gerektiğini savunmaktadır (IAPC 3c):

5. “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” Bağımsız Denetim Standardı No: 315: Denetçinin finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine bir dayanak oluşturmak amacıyla, işletmenin iç kontrolü dahil işletme ve çevresini tanımak için uygulanan denetim prosedürleridir (BDS 315:4ç). Denetçinin finansal tablolar, denetim süreci ve denetim raporu üzerinde önemli bir etkisi olabilecek konuları tanımlamasını ve anlamasını sağlamak için müşterinin işine ilişkin yeterli bilgiye ihtiyaç vardır. İşletmeyle ilgili yeterli bilgi edinirken denetçi, çevresel gereklilikler ve sorunlar gibi işletmenin faaliyet gösterdiği sektörü ve işletmeyi etkileyen önemli koşulları değerlendirir.
6. “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, Bağımsız Denetim Standardı No: 250: Denetçi BDS 315’e uygun şekilde işletme ve çevresini ta-

nıma sürecinin bir parçası olarak; işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör için geçerli olan yasal ve düzenleyici çerçeveyi ve işletmenin bu çerçeveye nasıl uygunluk sağladığını ortaya koymak için uygulanan denetim prosedürleridir (BDS 250:12). Denetçinin, işletmenin yasal düzenlemelere uyumsuzluğunun önlenmesinden sorumlu olmamasına rağmen, Uluslararası Denetim Standartları uyarınca yapılan bir denetim, işletmenin ilgili çevre kanunlarına ve düzenlemelere uyup uymadığının sorgulanmasını gerektirir (IAPC 32).

7. “Uzman Çalışmalarının Kullanılması”, Bağımsız Denetim Standardı No: 620: Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesinde yardımcı olmak üzere denetçi, ilgili alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluşların çalışmalarının yeterli olduğuna karar verdiğinde, bunları dikkate almalıdır. Bu uzman, iç uzman (benzer denetimleri yürütmüş denetim şirketinin yöneticisi veya çalışanları) veya dış uzman olabilir (BDS 620:6a).

4.2.2. Çevreye İlişkin Finansal Olmayan Bilgilerin Denetimi

Finansal bilgi kullanıcıları bağımsız denetimin yanı sıra, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları gibi pek çok konuda güvence talep edebilmektedir. Talep edilen güvence hizmeti, uygulayıcılar tarafından gerekli ölçütler baz alınarak değerlendirilmekte ve ilgili hedef kullanıcılara yönelik güvence raporu düzenlenmektedir. Güvence denetimleri sonucunda, gerek hizmet sunan gerekse hizmet alan işletmeler, söz konusu hizmetle ilgili üçüncü taraftan güvence sağlamış olmaktadır. Bu güvence raporu ile yeni iş olanakları ve yeni müşteriler kazanılırken aynı zamanda sunulan hizmetin kaliteli ve isteğe uygun olduğunun bir garantisi de ilgili kullanıcılara sunulmaktadır (Dinç ve Atabay, 2016).

Güvence denetimi, sürdürülebilirlik raporlarında açıklanan finansal olmayan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamada temel bir unsur olarak kabul edilmektedir (Edgley, Jones ve Solomon, 2010; Zadek ve Raynard, 2004). Sürdürülebilirlik raporunda sunulan finansal olmayan bilgilerin güvence denetimi kapsamında denetlenmesi, işletmenin toplum ve finansal tablo kullanıcıları nezdinde itibarının artmasına ve güven unsurunun tesis edilmesine olanak sağlar (Deegan, Cooper ve Shelly, 2006a). Güvence denetimi, işletmelere, tanınma ve güvenilirlik artışı, azalan risk ve artan değer, geliştirilmiş Yönetim Kurulu ve CEO düzeyinde katılım, güçlendirilmiş iç raporlama ve yönetim sistemleri ve paydaşları bilgilendirmeyi sağlar (<https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Assurance.pdf>). 2012’de GRI’nin Sürdürülebilirlik Bilgilendirme veritabanında listelenen işletmelere ait raporların yüzde 46’sından fazlası, güvence denetiminin yaptırıldığını belirtmiştir.

GRI, sürdürülebilirlik raporları için güvence denetiminin yapılmasını önermektedir, ancak bunu gerekli kılmamaktadır. 2013’de yapılan bir araştırmaya göre, GRI’nin Sürdürülebilirlik Bilgilendirme Veritabanı’nda yer alan raporlardaki bilgilerin güvence denetiminin, yüzde 65’inin denetim ve danışmanlık şirketleri, yüzde 23’ünün yerel danışmanlık şirketleri ve yüzde 12’sinin mühendislik firmaları tarafından yapıldığı tespit edilmiştir (<https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Assurance.pdf>). Finansal olmayan bilgileri güvence altına almaya yönelik olarak uygulamada en çok kullanılan iki uluslararası standart bulunmaktadır. Bunlar, Güvence Denetimleri Standardı (GDS 3000) ve AccountAbility AA1000 Güvence Standardı (AA1000AS).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 2003 yılında, Türkiye’de ise 2015 yılında yayınlanan güvence denetimine ilişkin genel çerçeveyi belirleyen Güvence Denetimleri Standardı 3000’de 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 denetim olarak tanımlanmış olup, makul güvence veya sınırlı güvence denetimi olarak gerçekleştirilir. Dünyada, işletmelerin büyük bir çoğunluğu sınırlı güvence denetimi yaptırmaktadır. Sınırlı güvence denetimi, işletmenin vermiş olduğu alanları derlemek için kullanılan süreçleri, sistemleri ve yetkinlikleri gözden geçirir, makul güvenceye göre daha az kapsamlı bir denetimdir ve daha az güvence sağlar. Makul güvence denetimi ise, verilerin ayrıntılı testi, süreçlerin ve dahili kontrollerin etkinliğini içerir (www.globalreporting.org).

Güvence denetiminin kapsamına sera gazı ve sürdürülebilirlik raporu da dahildir. ISAE 3410 - Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri Standardı (GDS 3410), işletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında sundukları küresel ısınma probleminin kaynağı olarak kabul edilen sera gazı verilerinin denetimidir. Başka bir ifadeyle, işletmelerin faaliyetlerinden kaynaklanan sera gazı emisyon raporunun, Türkiye’de 17 Mayıs 2014 tarihli, 29003 sayılı, Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik’te yer alan “sera gazı emisyonları doğrulama ilkeleri” çerçevesinde maddi hatalar içermediğini makul bir güven seviyesinde olduğunun doğrulayıcı kuruluş tarafından denetlenmesidir.

Sürdürülebilirlik konusuna ilişkin uluslararası danışmanlık firması AccountAbility tarafından 2008 yılında geliştirilmiş olan AA1000AS Güvence Standardı ise, işletmeler tarafından sürdürülebilirlik yaklaşımlarını yönlendirmek için kullanılan bir standarttır. Amacı, işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasının paydaşların beklenti ve isteklerini dikkate alıp almadıklarını ortaya koymaktır. Bu standartların benimsenmesine im-

kan tanımak da güvence seviyesini olumlu bir şekilde etkileyecektir (Adams ve McNicholas, 2007; Gürtürk ve Hahn, 2015). GDS 3000 ve AA1000AS uluslararası güvence denetimi standartlarına ilişkin yukarıda sözü edilen unsurlar karşılaştırmalı olarak Tablo 2’de özet olarak sunulmuştur:

Tablo 2: GDS 3000 ve AA1000AS Uluslararası Güvence Denetimi Standartları

| GDS 3000 | AA1000AS |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> ▪ 2003 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmıştır. ▪ Çoğunlukla denetim firmaları tarafından kullanılmaktadır. ▪ İşletme ile denetimi konusunda anlaşmaya varılan “Seçilmiş Bilgiler”in doğruluğunu ve güvenilirliğini test etmeyi ön plana çıkaran bir denetim olup, amacı, kanıt toplama yöntemi ile bu bilgilerin değerlendirilmesi, ölçümü ve raporlamasına yönelik görüş bildirmektir. ▪ Makul/sınırlı güvence denetimi. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 2008 yılında AcountAbility danışmanlık şirketi tarafından yayınlanmıştır. ▪ Çoğunlukla güvence sağlayıcıları ve teknik uzmanlar tarafından kullanılmaktadır. ▪ Sürdürülebilirlik raporunun kalitesinin uygunluğunu ön plana çıkaran bir denetim olup, amacı paydaşların beklentilerinin dikkate alınarak sürdürülebilirlik raporların beklenen kalitede hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin prosedürleri değerlendirmek ve görüş bildirmektir. ▪ Makul/sınırlı güvence denetimi |

Kaynak: Current State of Assurance on Sustainability Reports. <https://www.cpajournal.com/2017/07/26/current-state-assurance-sustainability-reports/>

Güvence denetimi standartlarının kullanımı bakımından, çoğunluğu 4 Büyük denetim firması olan denetim ve danışmanlık şirketlerinin yaklaşık % 82’si uluslararası güvence denetim standartlarını kullanmakta ve bu gruptan da GDS 3000’i çoğunlukla uygulamaktadırlar (<https://www.cpajournal.com/2017/07/26/current-state-assurance->

[sustainability-reports/](https://www.cpajournal.com/2017/07/26/current-state-assurance-sustainability-reports/)). Uzman güvence sağlayıcıları/teknik uzmanlar ise, yaklaşık % 77 oranında AA1000AS’ı uygulamaktadır. Tablo 3’de, uluslararası güvence denetim standartlarının 4 Büyük denetim firması ve uzman güvence sağlayıcıları/teknik uzmanlar açısından kullanım oranları sunulmuştur:

Tablo 3: Uluslararası Güvence Denetim Standartlarının Kullanımı

| Denetim Şirketleri | Uluslararası Standartlar (%) | Denetim Şirketleri | GDS 3000 (%) | Uluslararası Standartlar | (%) |
|--------------------|------------------------------|--------------------|--------------|--------------------------|-------|
| Deloitte | 84.62 | Deloitte | 61.54 | AA1000AS | 76.47 |
| EY | 75 | EY | 50 | ISAE 3000 | 11.76 |
| PWC | 86.96 | PWC | 48.00 | ISAE 3000 ve AA1000AS | 11.76 |
| KPMG | 76.92 | KPMG | 69.00 | | |

Kaynak: Current State of Assurance on Sustainability Reports. <https://www.cpajournal.com/2017/07/26/current-state-assurance-sustainability-reports/>

İşletmeler sürdürülebilirlik raporunun denetimi kapsamında güvence denetimi dışında da birtakım faaliyetler yürütülebilmektedir. Bunlar:

- İç kontrol sistemlerine sahip olunması veya risk yönetimi ve bilgi yönetimi ve raporlama süreçlerinin bir parçası olarak bir iç denetim fonksiyonunun oluşturulması ve muhafaza edilmesi. İşletme içinde oluşturulan bu sistemler, sürdürülebilirlik raporunun genel bütünlüğü ve güvenilirliği için de önem arz etmektedir.
- İşletme sürdürülebilirlik raporlamasına genel yaklaşımını gözden geçirmek veya sürdürülebilirlik raporunun içeriği hakkında tavsiyelerde bulunmak için bir paydaş panelinin düzenlenmesi.

5. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK ENDEKSİ VE BİST'DE BİR ARAŞTIRMA

5.1. Dünya'da ve Türkiye'de Sürdürülebilirlik Endeksi

Dünyada sürdürülebilirlik endeksleri, 1999 yılında ilk küresel sürdürülebilirlik ölçütü olarak kurulan

ve finansal piyasalar ve yatırımcıların küresel sürdürülebilirlik göstergesi olarak dikkate aldıkları Dow Jones Sürdürülebilirlik Endeksi (DJSI) ve işletmelerin ağırlıklı olarak çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim alanlarında performanslarını dikkate alan ve 2000 yılında faaliyete geçen FTSE4Good endeksleridir. Sürdürülebilirlik endeksleri, yatırımcıların sürdürülebilirlik ilkelerini benimseyen işletmeleri ayırt edip bu işletmelere yatırım yapmalarını kolaylaştırmaktadır (www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi).

Dünyanın ilk sürdürülebilirlik endeksi olan DJSI, DJSI Dünya, DJSI Avrupa, DJSI Asya Pasifik, DJSI Kuzey Amerika, DJSI Gelişmekte Olan Piyasalar Endeksi olmak üzere beş kategoride dünya çapında önde gelen sürdürülebilirlik odaklı işletmelerin mali performansını takip eden ilk global yatırım endeksidir. 2016 yılında yapılan değerlendirme sonrası, Dünya endeksinde 316 işletme bulunmaktadır. Türkiye'nin de yer aldığı DJSI Gelişmekte Olan Piyasalar Endeksi ise 92 işletmeden oluşmaktadır. 2016 yılında değerlendirmeye çağrılan 16 Türk işletmesi bulunmaktadır

(www.robecosam.com/en/sustainability-insights/about-sustainability/corporate-sustainability-assessment/invited-universe.jsp).

Türkiye’de Borsa İstanbul’da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansı üst seviyede olan işletmelerin yer aldığı BIST Sürdürülebilirlik Endeksi 4 Kasım 2014 tarihinde oluşturulmuş ve endekse 15 işletme dahil edilmiştir. 2016 yılı itibariyle endekste 42 işletme bulunmaktadır. BIST Sürdürülebilirlik Endeksinin (Endeks) amacı, Borsa İstanbul’da işlem gören ve kurumsal sürdürülebilirlik performansları üst seviyede olan işletmelerin yer alacağı bir endeks oluşturulması, Türkiye’de ve özellikle Borsa İstanbul şirketleri arasında sürdürülebilirlik konusundaki anlayış, bilgi ve uygulamaların arttırılmasıdır.

Borsa İstanbul ile Ethical Investment Research Services Limited (EIRIS) arasında işletmelerin çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularındaki performanslarını baz alan BIST Sürdürülebilirlik Endeksi’nin hesaplanması amacıyla bir iş birliği anlaşması 2013 yılı Ekim ayında imzalanmıştır. EIRIS 25 yılı aşkın bir süredir çevresel, sosyal ve yönetim alanlarında uzmanlaşmış, küresel ölçekte 100’den fazla varlık sahibi, yöneticisi ve endeks hesaplayıcıya hizmet veren Londra merkezli bir bağımsız araştırma şirketidir. EIRIS, endeks seçim kriterlerine göre işletmeleri endekse kabul etmektedir. EIRIS, Borsa İstanbul şirketlerini uluslararası sürdürülebilirlik kriterlerine göre değerlemeye tabi tutmakta ve değerlemede sadece “kamuya açık” bilgiler kullanılmaktadır. EIRIS tarafından gerçekleştirilen 2014 yılı değerlendirme çalışmasında, BIST 30 Endeksi kapsamında yer alan işletmeler, 2015 yılı değerlendirme çalışmasında BIST 50 Endeksi kapsamında yer alan işletmeler değerlemeye tabi tutulmuştur. 2016 yılı değerlendirme çalışmalarından itibaren ise

BIST 50 Endeksi şirketlerine ilave olarak, BIST 100 Endeksi’nde yer alan işletmelerden gönüllü olanlar da değerlemeye tabi tutulmaktadır.

EIRIS tarafından gerçekleştirilen değerlendirme çalışması üç aşamalıdır:

a) Birinci aşamada EIRIS; işletmelerin 30 Haziran itibariyle “kamuya açık” bilgilerini kullanarak çevre, biyoçeşitlilik, iklim değişikliği, yönetim kurulunun yapısı, rüşvetle mücadele, insan hakları, tedarik zinciri, sağlık ve güvenlik alanlarındaki politika ve faaliyetlerine ilişkin bir profil hazırlayarak işletmelere gönderir. İşletmelerin yıllık mali raporları, sürdürülebilirlik ve kurumsal sosyal sorumluluk raporları, web siteleri, CDP (Karbon Saydamlık Projesi) raporları gibi üçüncü şahıslar tarafından hazırlanıp kamuoyuna açıklanmış raporlar, “kamuya açık” bilgi kapsamında dikkate alınacak bilgilere örnek olarak gösterilebilir.

b) İkinci aşamada işletmeler EIRIS tarafından kendilerine gönderilen profilleri inceleyerek, profile ilişkin yorum ve düzeltme içeren bilgileri, kamuya açık kaynağı ve kamuya açıklanma zamanını belirtmek suretiyle EIRIS’e geri bildirimde bulunur.

c) Üçüncü ve son aşamada EIRIS, işletmelerden gelen geri bildirimleri profillere entegre ederek ilgili işletmeler için nihai profilleri oluşturur. Ayrıca EIRIS, Borsa İstanbul tarafından belirlenmiş olan “Endeks Seçim Kriterleri”ne göre endeks kapsamında yer alacak işletmelerin listesini oluşturur.

Endeks seçim kriterleri, çevre kriterleri, kurumsal yönetim kriterleri ve sosyal kriterler olmak üzere üç başlık altında toplanmıştır. Bu başlıkların detayı aşağıdaki tabloda sunulmaktadır:

Tablo 4: Sürdürülebilirlik Endeksi Seçim Kriterleri

| ÇEVRE | KURUMSAL YÖNETİM | SOSYAL KRİTERLER |
|---|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> - Çevre <ul style="list-style-type: none"> • Çevre Politikası • Çevre Yönetim Sistemleri - Bıyoçeşitlilik <ul style="list-style-type: none"> • Bıyoçeşitlilik Politikası - İklim Değişikliği <ul style="list-style-type: none"> • İklim Değişikliği Yönetimi | <ul style="list-style-type: none"> - Yönetim Kurulu Yapısı <ul style="list-style-type: none"> • Yönetim Kurulu Yapısı - Rüşvetle Mücadele <ul style="list-style-type: none"> • Rüşvetle Mücadele Politikası • Rüşvetle Mücadele Sistemleri | <ul style="list-style-type: none"> - İnsan Hakları <ul style="list-style-type: none"> • İnsan Hakları Politikası • İnsan Hakları Sistemleri - Sağlık ve Güvenlik <ul style="list-style-type: none"> • Sağlık ve Güvenlik Sistemleri |

Kaynak: www.borsaistanbul.com

Sürdürülebilirlik kapsamında EIRIS tarafından çevresel raporlamaya ilişkin olarak değerlendirilen hususlar Çevre, Bıyoçeşitlilik ve İklim Değişikliği başlıkları altında toplanmaktadır. Çevre alt başlığı altında çevre politikası ve çevre yönetim sistemleri yer almaktadır. Yüksek etki ve orta etki düzeyine sahip işletmeler için Çevre Politikasında puan-

lamaya esas alınan göstergeler bulunmaktadır. Düşük etki düzeyindeki işletmeler için ise herhangi bir şart söz konusu değildir⁵. Çevre Yönetim sistemlerinde de puanlamaya esas alınan temel göstergeler, diğer göstergeler ve sertifikalı sistemler bulunmaktadır⁶.

5 Temel Göstergeler

- Tüm önemli konulara değinilmesi*
- Sorumluluğun üst düzey yönetimde olması**
- Amaç ve hedef bazlı yaklaşım taahhüdü **
- İzleme/denetim taahhüdü
- Kamuyu aydınlatma taahhüdü

İsteğe Bağlı Göstergeler:

- Küresel olarak uygulanabilir kurumsal çalışma standartları
- Paydaş katılımını teşvik etme taahhüdü
- Ürün veya hizmetin etkilerini ele alma taahhüdü
- Sürdürülebilirliğe doğru stratejik adımlar

Girişimler:

- ICC (International Chamber of Commerce) üyeliği
- CERES (Coalition for Environmentally Responsible Economies) üyeliği

6 Temel Göstergeler:

- Çevre politikasıyla ilgili belge
- Önemli etkilerin belirlenmesi
- Amaç ve hedeflerin belirlenmesi
- Süreç ve sorumlulukların özeti, el kitapları, eylem planları, prosedürlere sahip olma
- İç sistem denetimleri
- İç raporlama ve yönetim değerlendirmesi

Diğer Göstergeler

- ISO14001 veya EMAS (Eco-Management and Audit Scheme) belgesi alma taahhüdü
- Tüm projeler için Çevresel Etki Değerlendirmesi (ÇED) yapılması
- Tedarikçi denetimleri

Sertifikalı Sistemler

- ISO14001 sertifikasyonu
- EMAS (Eco-Management and Audit Scheme) kaydı

Biyoeçitlilik Politikası başlığı altında, yüksek etki düzeyindeki işletmelerin en az bir göstergeyi sağlaması istenmektedir. Orta etki düzeyindeki işletmeler için herhangi bir şart sözkonusu değildir, düşük etki düzeyindeki işletmeler ise değerlendirmeye tabi tutulmamaktadır.

İklim değişikliği başlığı altında çok yüksek etki düzeyindeki işletmelerin en az bir göstergeyi sağlaması istenmektedir. Yüksek ve orta etki düzeyindeki işletmeler için herhangi bir şart sözkonusu değildir, düşük etki düzeyindeki işletmeler ise değerlendirmeye tabi tutulmamaktadır.

Endeksin sürekliliğinin sağlanmasına yönelik işlemler Endeks ve Veri Bölümü tarafından yapılmaktadır. Dönemsel değişiklikler kapsamında, endekste yer alacak paylar EIRIS tarafından yapılan değerlendirme sonrasında Borsa İstanbul tarafından belirlenmekte ve Borsa İstanbul Genel Müdürlük onayını takiben ilan edilmektedir.

5.2. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

Çalışmanın amacı, sürdürülebilirlik raporu kapsamında, BIST Sürdürülebilirlik Endeksi'nde yer alan 42 işletmenin 2015 yılı için hazırladığı sürdürülebilirlik raporlarında çevre ile ilgili olarak hangi bilgileri sunduğu ve bu bilgilerin düzeyi ve aynı zamanda doğruluğuna ilişkin güvence denetiminin yapılıp yapılmadığını ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda, nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi gerçekleştirilmiştir. Doküman incelemesi, araştırılması hedeflenen konu hakkında bilgi içeren yazılı materyallerin analizidir (Yıldırım ve Şimşek, 2005). İşletmelerin 2015 yılına ait sürdürülebilirlik raporları, faaliyet raporları, kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporu ve finansal tablo dipnotları incelenmiştir.

5.3. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Çalışmada yapılan web tabanlı tarama araştırması sonucu sürdürülebilirlik raporlarında geçen çevre ile ilgili faaliyetlere ilişkin toplanan verilerin çalışma kapsamındaki şirketler bazında dağılımı EK 1'de tablo olarak sunulmuştur. Tablodan elde edilen veriler değerlendirildiğinde;

28 işletmenin sürdürülebilirlik raporu yayınladığı, 14 işletmenin ise sadece websitelerinde bilgi sunduğu,

Sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi olarak 29 işletmenin GRI-G4 rehberine göre raporlama yaptığı, 13 işletmenin herhangi bir bilgi vermediği,

39 işletmenin çevresel amaç ve hedefler, temel kilit çevresel konularda bilgi verdiği,

38 işletmenin çevresel yönetim sistemine sahip olduğu,

31 işletmenin ISO14001 çevre yönetim sistemi sertifikasına, 25 işletmenin ISO50001 enerji yönetim sertifikasına sahip olduğu,

25 işletmede sürdürülebilirlik komitesinin, 16 işletmede çevre komitesinin, 11 işletmede her iki komitenin de bulunduğu,

30 işletmede çevresel eğitim başlığı altında çalışanlara ve diğer paydaşlara eğitim verildiği,

23 işletmede çevresel konulara ilişkin iç denetim faaliyetlerinin yürütüldüğü,

28 işletmenin çevresel konulara ilişkin olarak hem nicel hem de nitel bilgileri sunduğu,

8'inin sadece nitel, geri kalanının ise herhangi bir bilgi vermediği,

26 işletmenin GDS 3000 denetimine esas olan temel performans göstergeleri bilgisini tablolar ve grafikler yardımıyla ayrı bir başlık altında raporladığı,

22 işletmenin CDP raporu düzenlediği, 20 işletmenin ise herhangi bir bilgi vermediği,

Endeksteki işletmelerden sadece 2 tanesinin (Coca Cola ve Yapı Kredi) GDS 3000'e göre güvence denetimi yaptırdığı, 3 işletmenin (Vakıfbank, Halkbank ve TAV) ise CDP raporunda sunulan sera gazı emisyonu veri ve bilgilerinin GDS 3410'a göre denetimini yaptırdığı,

2 işletmenin (ÇİMSA ve TSKB) 2016 yılında entegre raporlama yaptığı,

Finansal tablolarda çevreye ilişkin bilgilerin raporlanmadığı tespit edilmiştir.

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmelerin şeffaflık ve hesap verebilirlik kapsamında sürdürülebilirlik raporu düzenlemeleri son yıllarda gittikçe artan bir şekilde önem kazanmaya başlamıştır. İşletmelerin ekonomik, çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim performans bilgilerinin açıklandığı bu raporlar aracılığı ile paydaşlara önemli bilgiler sunulmaktadır. Son yıllarda sürdürülebilirlik raporunun yanısıra, finansal raporlar ile sürdürülebilirlik raporlarının entegre edilmesine yönelik çalışmaların da hız kazandığı ve Entegre Raporlamaya doğru bir yöneliş olduğu görülmektedir.

Sürdürülebilirlik raporunda sunulan bilgilerin gerçekten olduğu veya olması gerektiği haliyle raporlanıp raporlanmadığının bir bağımsız otorite tarafından irdelenmesi ve onaylanması bu raporun

içeriğinin güvenilirliğini ve karar almada kullanılabilirliğini arttırmaktadır. Sürdürülebilirlik raporları, çeşitli finansal olmayan verileri de içermektedir. Bu da sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanmasında ve raporun içeriğinde yer alan bilgilerinin doğruluğunun denetlenmesinde mühendis ve muhasebe meslek mensuplarının da içinde yer aldığı geniş bir ekibin birlikte çalışmasını gerektirmektedir (Selimoğlu ve Özsözgün Çalışkan, 2016). Özellikle raporun içeriğinin önemli bir kısmının çevreye ilişkin bilgilerden oluştuğu göz önünde bulundurulduğunda bu bilgilerin, alanında uzman kişiler tarafından yürütülecek bir denetim kapsamında olması raporun şeffaflığının ve güvenilirliğini artıracak önemli bir faktör olacaktır.

Sürdürülebilirlik raporunda sunulan bilgilerin güvence denetimi kapsamında denetiminin yapılması rapora duyulan güveni artıracaktır. Sürdürülebilirlik raporunun güvence denetiminin gerçekçi bir şekilde yapılabilmesi için, çevre uzmanı, mühendis, avukat gibi konuyla ilgisi olan diğer dallardan uzmanların da denetim ekibinde yer almaları gerekmektedir. Dış denetçilerin, sürdürülebilirlik denetimi yapabilmeleri için, çevre uzmanı, mühendis, avukat gibi konuyla ilgisi olan diğer dallardan uzmanların da yer aldığı bir denetim ekibi kurmaları, bu konularda yeterliliğe sahip olmaları ve sertifika almaları gerekmektedir. Denetçinin, iş ve endüstri bilgisine ek olarak, çevresel konulardan sorumlu olan işletme yönetimi ve varsa denetim kurulu üyeleri ile görüşmesi genellikle denetçinin önemli çevresel sorunları belirlemesine olanak tanır. Bazı durumlarda, kurum içi hukuk danışmanlarına da başvurulmaktadır.

Çalışmanın araştırma kısmında BIST sürdürülebilirlik endeksinde yer alan işletmelerin çevreye ilişkin bilgileri sunduğu sürdürülebilirlik raporları ve faaliyet raporları incelenmiştir. BIST Sürdü-

rülebilirlik endeksinde yer alan 42 işletmeden sadece ikisinin bağımsız bir denetim kuruluşuna güvence denetimi yaptırdığı görülmektedir. Endekste yer alan işletmelerin tamamının çevresel konulara ilişkin finansal bilgilerinin bağımsız denetim kapsamında denetlenmediği tespit edilmiştir. İşletmelerin sürdürülebilirlik raporlarında çevreye ilişkin bilgi sunumunda, içerik olarak standart bir formatın bulunmadığı, her işletmenin birbirinden farklı şekilde raporlama yaptığı, bu nedenle tutarlı ve karşılaştırılabilir bir raporlama esasının olmadığı, dolayısıyla paydaşlara bilgi

aktarımında zorluklarla karşılaştığı gözlemlenmiştir.

BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik raporlamasında standartlaşmaya gitmesi, finansal olmayan bilgilerin paydaşlara tutarlı, karşılaştırılabilir ve şeffaf bir şekilde sunulmasına imkan sağlayacaktır. Ayrıca Türkiye’de güvence denetiminin yaygınlaştırılabilmesi için KGK, TÜRMOB ve SPK’nın teşvik edici ve bazen de zorlayıcı düzenlemeler yapması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Adams, C. ve McNicholas, P. , “Making a difference: Sustainability reporting, accountability and organisational change”. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 2007, 20 (3), 382-402.
- Alazzani, A. ve Wan-Hussin, W., “*Global Reporting Initiative’s environmental reporting: A study of oil and gas companies*”, *Ecological Indicators*, 2015, 32, 19-34.
- Aras, G. ve Sarioğlu, G.U., “TÜSİAD Kurumsal Raporlamada Yeni Dönem: Entegre Raporlama”, 2015.
- Aras, G., “The Future Perspectives: What Do We Need for Markets and Business Sustainability?”, In *Sustainable Markets for Sustainable Business*, Aldershot; Gower, 2015, 269-270
- Ball, A., Owen, D. ve Gray, R., “External Transparency or Internal Capture? The Role of Third Party Statements in Adding Value to Corporate Environmental Reports”. *Business Strategy and the Environment*, 2000, 9 (1), 1-23.
- Bonsón, E. ve Bednárová, M., “CSR reporting practices of Eurozone companies”. *Revista de Contabilidad*, 2015, 18 (2), 182-193.
- Borsa İstanbul, Şirketler İçin Sürdürülebilirlik Rehberi
- Cunha, D. ve Moneva, J., “Environmental Reporting of Global Oil Companies”, *International Research Journal of Finance and Economics*, 2016, 158.
- Current State of Assurance on Sustainability Reports. <https://www.cpajournal.com/2017/07/26/current-state-assurance-sustainability-reports/>
- Deegan, C., Cooper, B., ve Shelly, M., “An investigation of TBL report assurance statements: Australian evidence”, *Australian Accounting Review*, 2006a, 16(2), 2–18.
- Diñç, E. ve Atabay, E., “Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2016. 21(5): 1527-1541.
- Edgley, C., Jones, M., & Solomon, J., “Stakeholder inclusivity in sustainability report assurance”, *Accounting Auditing and Accountability Journal*, 2010, 23(4), 532–557.
- EIRIS BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Araştırma Metodoloji, 2015
- Global Reporting Initiative, “The external assurance of sustainability reporting”, <https://www.globalreporting.org/resource/library/GRI-Assurance.pdf>
- GRI, “Report or Explain: A smart EU policy approach to non-financial information disclosure”, 2013.
- Gürtürk, A. ve Hahn, R, “An empirical assessment of assurance statements in sustainability reports: smoke screens or enlightening information?” *Journal of Cleaner Production*, 2015. 1-12.
- Holland, L. ve Foo, Y., “Differences in environmental reporting practices in the UK and the US: the legal and regulatory context”, *The British Accounting Review*, 2003, 35 (1), 1-18
- İçöz, A. ve Kılınç, Y., “Çevre Maliyetleri Muhasebesi ve Raporlanması”, *Journal of International Social Research*, 2016., 9(42):1517-1530
- KPMG, Survey of Corporate Responsibility Reporting, 2013.
- Moseñe, J., Burritt, R., Sanagustín, M., Moneva, J.M. ve Tingey-Holyoak, J., “Environmental reporting in the Spanish wind energy sector: an institutional view”. *Journal of Cleaner Production*, 2013, 40, 199-211.
- O’Dwyer, B., ve Owen, D. L., “Assurance statement practice in environmental, social and sustainability reporting: A critical evaluation”, *British Accounting Review*, 2005, 37(2), 205–229.
- Selimoğlu Kardeş, S. ve Çalışkan Özsözgün, A., “Sürdürülebilirlik Bağlamında Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS (ISAE) 3410 – Sera Gazı Beyanları-I-“, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 2016., 47:1-22.

Simnett, R., A. Vanstraelen ve W. Chua, "Assurance on Sustainability Reports: An International Comparison", *The Accounting Review*, 2009, 84 (3):937 - 968.

Yanık, S. ve Türker, İ., "Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler", İ.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, 2012, 47: 291-308.

Yıldırım, A. ve Şimşek, H., *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, 2005.

Teasley, H., "Green auditing", *CGA Magazine*, 1995, 21(67).

Zadek, S., ve Raynard, P., "The future of sustainability assurance", London: ACCA-AccountAbility, 2004.

www.borsaistanbul.com

www.borsaistanbul.com/endeksler/bist-pay-endeksleri/surdurulebilirlik-endeksi www.kgk.gov.tr

www.kurumsalsurdurulebilirlik.com

www.pwc.com

www.robecosam.com/en/sustainability-insights/about-sustainability/corporate-sustainability-assessment/invited-universe.jsp www.tisk.org.tr

www.tusiad.org.tr

www.globalreporting.org

www.economist.com/node/14301663

http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/non-financial_reporting/index_en.htm

Ek-1

Tablo 3: Sürdürülebilirlik Raporlarında Çevre Kapsamında Sunulan Bilgiler

| Sürdürülebilirlik Raporunda Sunulan Bilgiler | ADEL | AKBNK | AKSEN | AEFES | ARCLK | ASELS | BRISA | CCOLA | DOHOL | DOGAS | EREGL | FROTO | GLYHO | SAHOL |
|--|------|----------|----------|----------|----------|-------|----------|----------|-------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Sür. Raporunu Yayınlamaya Başladığı Yıl | 2009 | 2015 | 2010 | 2007 | 2013 | 2012 | 2007 | 2009 | 2014 | 2014 | 2014 | 2014 | X | 2014 |
| Çevresel Yönetim Sistemi | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Çevresel Amaç ve Hedefler Bilgisi | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Temel Kilit Çevresel Konu Bilgisi | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Bilgilerin Nitel (NT) ve/veya Niceliği (NC) | - | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT | NT ve Nc | NT ve Nc | - | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc |
| Çevresel Etki Değerlendirme Raporu (ÇED) | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | - | 1 |
| ISO 14064 Sera Gazı Emisyonları Doğrulama (CDP) Raporu | - | - | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | - | 1 | - | - | - | 1 |
| GRI-G4 İndeks Raporu | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| ÇYS ISO 14001 Sertifikası | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Enerji Yönetim Sistemi (EYS) ISO 50001 Sertifikası | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Sürdürülebilirlik Komitesi | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Çevre Kurulu/Komitesi | - | - | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Çevre Yönetim Sistemi İç Denetimi | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Çevresel Eğitim | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| Finansal Tablolarda Çevreye İlişkin Raporlama | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Temel Performans Göstergeleri | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 |
| ISAE 3000'e göre Güvenç Denetimi | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |

Tablo 3: Sürdürülebilirlik Raporlarında Çevre Kapsamında Sunulan Bilgiler-devam

| Sürdürülebilirlik Raporunda Sunulan Bilgiler | İS GYO | KCHOL | KORDS | MGRS | NETAS | OTKAR | PGSUS | PETKM | TATGD | TAVHL | TKFEN | TOASO | TCELL | TUPRS |
|--|--------|----------|----------|----------|-------|----------|-------|-------|-------|----------|-------|----------|-------|----------|
| Sür. Raporunu Yayınlamaya Başladığı yıl | X | 2006 | 2014 | X | X | 2013 | X | X | X | 2010 | X | 2013 | 2011 | 2007 |
| Çevresel Yönetim Sistemi | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | 1 | - | 1 |
| Çevresel Amaç ve Hedefler Bilgisi | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 |
| Temel Kilit Çevresel Konu Bilgisi | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 |
| Bilgilerin Niteli (NT) ve/veya Nicelliği (NC) | - | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT | NT ve Nc | - | NT | NT | NT ve Nc | - | NT ve Nc | NT | NT ve Nc |
| Çevresel Etki Değerlendirme Raporu (ÇED) | - | 1 | 1 | - | - | 1 | - | 1 | - | - | - | 1 | - | - |
| ISO 14064 Sera Gazı Emisyonları Doğrulama (CDP) Raporu | - | 1 | 1 | 1 | - | - | - | 1 | - | 1 | - | 1 | 1 | - |
| GRI-G4 İndeks Raporu | - | 1 | 1 | - | - | 1 | - | - | - | 1 | - | 1 | 1 | 1 |
| ÇYS ISO 14001 Sertifikası | - | 1 | 1 | - | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | 1 | - | 1 |
| Enerji Yönetim Sistemi (EYS) ISO 50001 Sertifikası | - | 1 | 1 | - | - | - | - | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 |
| Sürdürülebilirlik Komitesi | - | 1 | - | 1 | - | - | - | 1 | 1 | 1 | - | 1 | - | 1 |
| Çevre Kurulu/Komitesi | - | 1 | - | - | 1 | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Çevre Yönetim Sistemi İç Denetimi | - | 1 | - | - | 1 | - | - | - | 1 | - | - | 1 | - | 1 |
| Çevresel Eğitim | - | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | 1 | - | 1 |
| Finansal Tablolarda Çevreye İlişkin Raporlama | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |
| Temel Performans Göstergeleri | - | 1 | 1 | - | - | 1 | - | - | - | 1 | - | 1 | - | 1 |
| ISAE 3000'e göre Güvence Denetimi | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - |

Tablo 3: Sürdürülebilirlik Raporlarında Çevre Kapsamında Sunulan Bilgiler-devam

| Sürdürülebilirlik Raporunda Sunulan Bilgiler | THYAO | TTKOM | TTRAK | GARAN | HALKB | ISCTR | TSKB | SISE | VAKBN | ULKER | VESBE | VESTL | YKBNK | ZOREN | TOPLAM |
|--|----------|-------|----------|-------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|-------|-------|----------|----------|--------|
| Sür. Raporunu Yayınlamaya Başladığı yıl | 2014 | X | X | 2011 | 2013 | 2012 | 2009 | 2013 | 2014 | 2015 | X | X | 2010 | 2010 | 28 |
| Çevresel Yönetim Sistemi | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 38 |
| Çevresel Amaç ve Hedefler Bilgisi | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 39 |
| Temel Kilit Çevresel Konu Bilgisi | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 39 |
| Bilgilerin Niteli (NT) ve/veya Nicelliği (NC) | NT ve Nc | - | NT ve Nc | NT | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT ve Nc | NT | NT | NT ve Nc | NT ve Nc | 28 |
| Çevresel Etki Değerlendirme Raporu (ÇED) | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | - | - | - | - | - | 21 |
| ISO 14064 Sera Gazı Emisyonları Doğrulama (CDP) Raporu | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | - | - | 1 | 1 | 22 |
| GRI-G4 İndeks Raporu | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 29 |
| ÇYS ISO 14001 Sertifikası | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 31 |
| Enerji Yönetim Sistemi (EYS) ISO 50001 Sertifikası | 1 | - | 1 | - | 1 | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - | 25 |
| Sürdürülebilirlik Komitesi | 1 | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 25 |
| Çevre Kurulu/Komitesi | - | - | 1 | - | 1 | 1 | 1 | - | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 16 |
| Çevre Yönetim Sistemi İç Denetimi | - | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 23 |
| Çevresel Eğitim | - | - | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 30 |
| Finansal Tablolarda Çevreye İlişkin Raporlama | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 0 |
| Temel Performans Göstergeleri | 1 | - | 1 | - | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | 1 | - | - | 1 | 1 | 26 |
| ISAE 3000'e göre Güvence Denetimi | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | - | 2 |

GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARININ MÜLKİYETİNDE BULUNAN GAYRİMENKULLERİN DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALARIN KALİTESİNİN BU ORTAKLIKLARIN DEĞERİNE ETKİSİ*

Prof. Dr. Volkan DEMİR**

Alper METİN***

Makale Gönderim Tarihi : 28.06.2017 / Kabul Tarihi : 31.07.2017

ÖZ

Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının değerinin belirleyen unsurlardan bir tanesi bu ortaklıkların portföyünde bulunan gayrimenkullerin değeri olup, bu değer gayrimenkul değerlendirme şirketleri tarafından yapılan çalışmalar ile tespit edilmektedir. Dolayısıyla değerlendirme çalışmalarının kalitesinin değerlendirilerek, bu hizmetten yararlanan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının değerine etkisinin tespit edilmesi, gerek gayrimenkul yatırım ortaklıkları, gerekse gayrimenkul değerlendirme şirketleri açısından önem taşımaktadır. Bu çalışmanın amacı, 01.01.2011-31.12.2015 arası dönemde Borsa İstanbul A.Ş. ulusal pazarında işlem gören 20 adet gayrimenkul yatırım ortaklığının piyasa değeri ile hizmet aldıkları kuruluşların çalışmalarındaki kalite arasında herhangi bir etkileşim bulunup bulunmadığının tespit edilmesidir. Çalışmamızda aynı zamanda değerlendirme faaliyetlerinin kalitesini iyileştirebilmek için hangi alanlara öncelik verilmesi gerektiği de tartışılmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Gayrimenkul Değerleme, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Uluslararası Değerleme Standartları, Panel Veri Analizi

JEL Kodu: C23, G12, G14, R33

THE EFFECT OF THE VALUATION SERVICES QUALITY FOR REAL ESTATES OWNED BY REITs ON THE REITs' VALUE

ABSTRACT

One of the determinants of the value of real estate investment trusts (REITs) is the value of the real estate in the portfolio of these partnerships and this value is determined by the work done by real estate appraisal companies. Therefore, evaluating the quality of the valuation studies and determining the effect of the value of the real estate investment trusts benefiting from this service, are important for both related industries. The aim of this study is to determine whether there are any interactions between the market value of the 20 REITs traded in BIST and the quality of valuation services. In this study, it is also discussed which areas should be prioritized to improve the quality of valuation activities.

Keywords: Real Estate Appraisal, Real Estate Investment Trusts, International Valuation Standards, Panel Data Analysis

JEL Codes: C23, G12, G14, R33

* Bu çalışma Galatasaray Üniversitesi, Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimi tarafından desteklenmektedir. (Proje Numarası: 17.102.002)

** Galatasaray Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü vdemir@gsu.edu.tr

*** Galatasaray Üniversitesi SBE, İşletme Doktora Programı, Alper.Metin@ogr.gsu.edu.tr

1. GİRİŞ

Portföyleri ağırlıkla gayrimenkullerden oluşan gayrimenkul yatırım ortaklıkları (GYO, ortaklık) için, bunların sahip oldukları gayrimenkullerin nasıl değerlemeye tabi tutulduğu, piyasa değerine etkide bulunan en önemli etkenlerden biridir. Finansal piyasalarda değeri temsil eden “işlem fiyatı” bilgisine ulaşmak oldukça kolay iken, düzenli ve aktif bir piyasaya sahip olmayan gayrimenkuller için aynı işlevi değerlendirme uzmanları tarafından yapılan çalışmalar sonucu takdir edilen ve raporlanan değerlendirme tutarları oluşturmaktadır. (İçellioğlu 2012, Downs ve Güner 2013, Fu ve Ng 2001).

Değerleme faaliyetlerinde kalite takdir edilen sonucun yerindeliliği, süreçte uygulanan nesnellik ve titizlik ya da faaliyetlerin belirleyen standartlara ne kadar uyulduğu şeklinde tanımlanabilir. İzleyen paragraflarda bu konuda yapılan çalışmalar özetlenmeye çalışılmıştır.

Değerleme çalışmaları sonucu bulunan değerlerin fiili durumu ne kadar yansıttığı takdir edilen değerlemenin yerindeliliğini oluşturur. Örneğin Shimizu ve Nishimura çalışmasında (2006), Japonya için gayrimenkullerin işlem fiyatları ile anketlere dayanılarak ilan edilen fiyatlar arasında önemli farklar gerçekleştiği ve gayrimenkul değerlendirme çalışmalarının fiili durumu yansıtmakta yetersiz kaldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, değerlendirme çalışmasının sektörde tipik hale gelmiş uygulamalar ile kıyaslanması (Slade ve Sirmans 2010) ya da iki bağımsız değerlendirme uzmanı tarafından takdir edilen değerlerin birbirleri ile karşılaştırılması (Graff ve Young 1999) gibi konularda da çalışmalar mevcuttur.

Nesnellik ve titizlik ise değerlendirme uzmanının gayrimenkulle ilgili her türlü önemli bilgiyi dikkate alma (Kratzer (2004) ve sonucu sadece bu verilere göre değerlendirme (Gilbertson, 2001) karar verirken müşterilerin taleplerinden etkilenmeme

(Diaz, 1997, Diaz ve Hansz, 2010, Gwin ve Maxam, 2002) şeklinde tanımlanabilir. Ayrıca raporda bulunması gereken hususlara yer verilmiş olması (Reilly 2004, Demopulos 2010) veya raporlama dilinin uygun olması da (Meacham, 1993) titizlik göstergesi olarak kabul edilebilir.

Değerleme standartlarının yürürlükte bulunması (Newell, 1997) veya lisanslama zorunluluğunun mevcudiyeti (Lahey ve diğerleri 1993, Rudolph 1998, Downs ve Güner 2012) gibi etkenlerin kaliteye etkileri de araştırmalara konu olmuştur.

Spisni ve diğerleri (2013) değerlendirme çalışmalarının kalitesi ile bu hizmetten yararlanan ortaklıkların piyasa değeri arasındaki bağlantıyı incelemiştir. Bu araştırmada, İtalyan GYO hisse senetlerinin iskontolu olarak işlem görmelerinin sebepleri arasında değerlendirme çalışmalarının herhangi bir etkisi bulunup bulunmadığı araştırılmış olup, değerlendirme faaliyeti sonucunda tespit edilen gayrimenkul değerlerinin gerçeği ne kadar yansıttığı irdelenmiştir. Çalışmada İtalya piyasalarında kayıtlı ortaklıkların 2009 yılı itibarıyla portföylerinde bulunan gayrimenkuller için, değerlendirme uzmanları tarafından takdir edilen tutarlar ile emsal gayrimenkullerin fiyatları karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda gayrimenkul değerlendirme uzmanlarının faaliyetleri sırasında değeri olması gerekenden yüksek göstermedikleri, hatta tam tersine oldukça ihtiyatlı değer takdirinde buldukları tespit edilmiştir. Ülkemizde de GYO hisse senetlerinin piyasa değerleri ile net aktif değerleri arasındaki ayrışmaya dikkat çekilen bir çalışmada (Cömert 2002) bu ayrışmanın nedenleri arasında değerlendirme çalışmalarının niteliğine ilişkin şüphelerin de bulunabileceği ifade edilmektedir.

Piyasa genelini etkileyen etkenler GYO değerini de etkilenmekte olup, bu ortaklıkların piyasadaki performansını, kur artışları ve borsa endeksi gibi değişkenlere bağlayan çalışmalar (Güven, 2006, Turnacıgil, 2012) ya da tahvil getirileri ile GYO

senetlerinin getirilerini karşılaştıran (Reynolds,1997, Lee, 2010) araştırmalar bunlara örnek olarak verilebilir. Genel piyasa etkenlerine ilaveten, şirketin büyüklüğünün çeşitli şirket politikaları ve dolayısıyla da şirket değeri üzerindeki etkilerinden bahseden çalışmalar (Watts ve Zimmerman 1986, Holthausen ve Leftwich 1983, Jensen ve Meckling 1976) mevcut bulunmaktadır. Tüm bu araştırmalar, çalışmamızın değişik aşamalarında uygulanan modellere kontrol değişkenleri ilave ederken yol gösterici olmuştur.

Değerleme sürecinde, gerek veri toplama ve sınıflandırma aşamasında, gerekse bunların değerlendirilmesi ve rapora bağlanma aşamasında kaliteyi belirleyen en iyi ölçütün Uluslararası Değerleme Standartları (UDES)¹ ile getirilen standartlara uygunluk olduğu düşünülmektedir. Bu standartlar gerek değerlendirme yöntemlerine, gerekse raporlamaya ilişkin hükümler içermektedir. Araştırmamızda UDES ile getirilen standartlara ne kadar uyulduğunu nicel olarak belirleyebilecek bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bununla birlikte, muhasebe standartlarına uyumu puanlayan çalışmalar (Bahadır ve Demir, 2014) mevcuttur. Söz konusu çalışmada, eşit ağırlık verilen her bir ölçüt için iki parçalı (dichotomous) puanlama yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntem göre, incelenen şirket puanlama endeksinde yer alan ölçüte uyum gösteriyorsa “1”, aksi durumda “0” puan almaktadır. Ancak herhangi bir ölçüt içerik bakımından incelenen şirket için uygulanabilir değil ise o ölçüt puanlama dışında bırakılmakta ve sadece kapsam dahilinde kalan ölçütler üzerinden puanlama yapılmaktadır. Bu çalışmada tüm ölçütler eşit ağırlıkta olup, bu durum ölçütlerin önemliliği ve ağırlığı bazında nitel değerlendirme gereksinimi azaltmaktadır.

2. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Çalışmamızda temel amaç; gayrimenkul değerlendirme çalışmalarındaki kalite ile değerlemeye konu gayrimenkullerin sahibi olan ortaklıkların piyasa değerleri arasında herhangi bir ilişki bulunup bulunmadığını tespit etmektir.

Çalışmada araştırma dönemi olarak 01.01.2011-31.12.2015 arası dönem esas alınmış olup, bu dönemde Borsa İstanbul’da (BİST) işlem gören 20 adet GYO (EK1) araştırmamızın konusunu oluşturmaktadır.

GYO değerleri ile gayrimenkul değerlendirme çalışmaları kalitesi arasındaki ilişkiyi tespit edebilmek için üç aşamalı bir süreç izlenmiştir:

i) İlk aşamada; piyasa katılımcılarının GYO mülkiyetindeki gayrimenkul değer değişimlerine herhangi bir tepki verip vermediği tespit edilmektedir. Çalışmanın bu aşamasında gayrimenkul giriş çıkışları veya diğer türden miktar değişimi dışında kalan değer değişimlerinin, gayrimenkul değerlendirme raporları ile tespit edilen değer değişimlerini temsil ettiği varsayılmaktadır. Bu aşamada; finansal tablo verileri esas alınmakta olup, yatırım amaçlı gayrimenkuller ya da stoklar hesaplarında yer alan varlıklardaki değer değişimlerinin, finansal tablolarının kamuya açıklandığı tarih itibarıyla hisse senedi fiyatlarına etkisi incelenecektir. Ancak bazı etkenlerin etkilerinin ayrıştırılması gerektiği de açıktır. Bu çerçevede; kur değişimleri, piyasa genelinde oluşan hareketler ve incelemeye konu ortaklıkların piyasa büyüklükleri gibi değişkenler modele kontrol değişkeni olarak eklenmiştir.

ii) İkinci aşamada ise ilk aşamada yapılanlar, finansal raporların kamuya açıklandığı tarihler itibarıyla değil de gayrimenkul değerlendirme raporlarının kamuya açıklandığı tarihler esas alınarak

1 Bilindiği gibi, Sermaye Piyasası Kurulunun 01.02.2017 tarih ve 29966 sayılı R.G. de yayımlanan III-62.1 sayılı Tebliği ile daha önce yürürlükte bulunan Seri:VII, No, 45 sayılı Tebliğ ekinde yer alan UDES güncellenmiştir. Bununla birlikte bu çalışmada araştırmanın konu aldığı dönem itibarıyla yürürlükte bulunan standartlara göre değerlendirme yapılmıştır.

tekrarlanmıştır. Çalışmanın bu aşamasında değer değişimi de aynı gayrimenkul için birbirini izleyen değerlendirme raporları üzerinden takip edilmiş olup, böylelikle temsili değişken kullanılmadan ve varsayım yapılmadan doğrudan ölçülmüştür. Bu aşamada kullanılan kontrol değişkenleri büyük ölçüde ilk aşamadaki gibidir.

iii) Üçüncü aşamada; tarafımızca uluslararası değerlendirme standartları ve diğer düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle ekte (EK:2) verilen ölçütleri içeren bir endeks oluşturulmuş ve yapılan değerlendirme çalışmalarının kalitesi bu ölçütlere göre puanlanmıştır. Daha sonra ise, portföyde bulunan her bir gayrimenkul için kalite puanlarının ortalaması alınarak GYO gayrimenkul portföyün tamamı için de ilgili yıla ilişkin kalite puanı hesaplanmıştır. Sonuçta da bu puan ile GYO'nun ilgili yıl sonundaki finansal tablolarına ve bu tabloların kamuya açıklandıkları tarih itibarıyla hesaplanan Piyasa Değeri Defter Değeri (PDDD) oranı arasındaki ilişki incelenmiştir. Ortaklıkların PDDD oranlarını etkileyebilecek borçluluk yapısı ve aktif büyüklüğü gibi kontrol değişkenleri modele ilave edilmiştir.

Tüm bu aşamalar boyunca, kesit ve zaman bakımından dengeli bir grup halinde incelenebilen GYO verileri, panel veri analizi yöntemi kullanılarak analiz edilmiştir. Grup haline incelenebilen ancak tek başına da yeterli kadar gözlem sunabilen bazı ortaklıklar için ise sadece zaman serisi analizi yapılmıştır. Bu iki kategorinin hiçbirine giremeyen ortaklıklar ilgili aşamada kapsam dışında kalmışlardır. Çalışmamızda verilerin analizi için Eviews 8 paket programı kullanılmıştır.

3. Veriler ve Model Değişkenleri

Çalışmamızda, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ve GYO internet sitelerinde yer alan finansal raporlar ile değerlendirme raporları yanı sıra, T.C. Merkez Bankası ve İş Yatırım A.Ş. internet sitelerinde yer alan hisse senedi fiyatları, BİST endeks değerleri ile kurlar verileri kullanılmıştır. Söz konusu verilerin işlenmesi ile oluşturulan değişkenlere ilişkin bilgiler her bir aşama için ayrı ayrı olmak üzere aşağıdaki tablolarda (Tablo 1-4) verilmektedir.

Tablo 1: Analizin I Aşaması İçin Oluşturulan Değişkenler

| Değişken | Nitelik | Tanım |
|-----------|-------------------|---|
| GYO | Bağımlı Değişken | GYO hisse senetlerinde çeyrek döneme ilişkin finansal tabloların kamuya açıklandığı gün itibarıyla oluşan günlük fiyat değişimlerinin doğal logaritması |
| DEĞERLEME | Bağımsız Değişken | Çeyrek dönemler itibarıyla gayrimenkul portföyünde bulunan varlıkların değerlerindeki değişimin doğal logaritması |
| BİST 100 | Bağımsız Değişken | BİST 100 endeksinde aynı gün gerçekleşen günlük değişimlerin doğal logaritması |
| KUR | Bağımsız Değişken | Döviz sepetinde aynı gün gerçekleşen günlük değişimlerin doğal logaritması |
| BÜYÜKLÜK | Bağımsız Değişken | Ortaklıkların piyasa değerlerinin doğal logaritması |

Çalışmanın II. Aşamasında yıllık olarak değerlendirme yaptıran GYO ları için değerlendirme raporlarının kamuya açıklanması bakımından bazı farklılıklar ortaya çıkmıştır. Buna göre 13 adet GYO yıl sonuna ilişkin değerlendirme raporlarını aynı gün içerisinde kamuya açıklarken, 3 adet GYO yıl sonuna ilişkin değerlendirme raporlarını birden fazla günde açıklamaktadır. Bunlardan ilk grup için dengeli bir panel regresyon analizi yapmak mümkün iken, kesit oluşturamayan ikinci grup teker teker değerlendirilmiş ve bunlar için zaman analizi yapılmıştır. Her iki grup için değişkenler

büyük ölçüde aynı olmakla birlikte, tek başına değerlendirilen GYO ları için büyüklük bakımından karşılaştırma yapma gereği ortadan kalkmıştır. Bununla birlikte tek başına değerlendirilen GYO ları için tüm portföye ilişkin değerlendirme raporları aynı gün içerisinde açıklanmadığından, GYO hisse senetleri üzerindeki etki de zamana yayılacaktır. Bu durumun etkisini gözlemleyebilmek için; açıklama tarihi itibarıyla değerlendirme rapor bilgisi ilan edilen gayrimenkullerin tüm portföy içindeki ağırlığı da denkleme kontrol değişkeni (AĞIRLIK) olarak ilave edilmiştir.

Tablo 2: Analizin II. Aşamasında Grup Halinde Değerlendirilen Ortaklıklar İçin Oluşturulan Değişkenler

| Değişken | Nitelik | Tanım |
|-----------|-------------------|--|
| GYO | Bağımlı Değişken | GYO hisse senetlerinde değerlendirme raporlarının kamuya açıklandığı gün itibarıyla oluşan günlük fiyat değişimlerinin doğal logaritması |
| DEĞERLEME | Bağımsız Değişken | GYO portföyünde bulunan gayrimenkullere ilişkin olarak cari değerlendirme raporlarında tespit edilen tutar ile bir önceki raporda tespit edilen tutarlar arasındaki farkın doğal logaritması |
| BİST 100 | Bağımsız Değişken | BİST 100 endeksinde aynı gün gerçekleşen günlük değişimlerin doğal logaritması |
| KUR | Bağımsız Değişken | Döviz sepetinde aynı gün gerçekleşen günlük değişimlerin doğal logaritması |
| BÜYÜKLÜK | Bağımsız Değişken | Ortaklıkların piyasa değerlerinin doğal logaritması |

Tablo 3: Analizin II. Aşamasında Tek Başına Değerlendirilen Ortaklıklar İçin Oluşturulan Değişkenler

| Değişken | Nitelik | Tanım |
|-----------|-------------------|--|
| GYO | Bağımlı Değişken | Tablo 2 ile aynı |
| DEĞERLEME | Bağımsız Değişken | Tablo 2 ile aynı |
| BIST 100 | Bağımsız Değişken | Tablo 2 ile aynı |
| KUR | Bağımsız Değişken | Tablo 2 ile aynı |
| AĞIRLIK | Bağımsız Değişken | Değerleme raporu açıklanan gayrimenkullerin toplam portföy içindeki ağırlığı |

Çalışmanın III. aşamasında önceki aşamalara göre bazı farklılıklar bulunmaktadır:

i) Öncelikle düzenli değerlendirme yaptıran 19 adet GYO'nun (bkz Ek2) değeri daha önceki bölümden farklı olarak PDDD ile temsil edilmektedir. Önceki aşamalarda günlük değişimler gibi fark belirten değişkenler kullanılmış iken, bu aşamada mevcut durum ne ise onu gösteren değişkenler kullanılmaktadır.

ii) Daha önceki aşamalarda zaten etkisi ayrıştırılmış olan makro değişkenler yerine, bu aşamada işletmeye özgü borçluluk yapısı ve aktif büyüklüğü gibi etkenler modele kontrol değişkeni olarak ilave edilmiştir. Ayrıca şirket büyüklüğüne temsilci olarak; zaten PDDD içinde yer alan piyasa değeri

yerine toplam varlıklar (VARLIK) kullanılmıştır.

iii) Değerleme raporlarının kalitesi Ek 2'deki sette yer alan ölçütler bazında iki parçalı (dichotomous) bir yaklaşımla değerlendirilmiş olup, değerlendirme setinde eşit ağırlığa sahip her bir ölçüt için; olumlu cevap verilebiliyorsa "1", olumsuz cevap veriliyorsa "0" puan verilmiştir. Değerlenen gayrimenkulün niteliği veya uygulanan değerlendirme yöntemi nedeniyle belirli bir ölçüt uygulanabilir değil ise, ilgili çalışma değerlendirilirken kapsam dışında bırakılmıştır. Buna göre; olumlu cevapların, değerlendirmeye dahil edilen ölçütlere oranı ilgili çalışmanın kalite puanını oluşturmaktadır.

Tablo 4: Analizin III. Aşaması İçin Oluşturulan Değişkenler

| Değişken | Nitelik | Tanım |
|----------|----------------------|--|
| GYO | Bağımlı Değişken | Yıllık finansal tabloların açıklanma tarihi itibarıyla Ortaklıkların PDDD oranı |
| KALİTE | Bağımsız Değişken | Portföyde yer alan gayrimenkuller için düzenlenen raporların kalite puanlarının ortalaması |
| KALDIRAÇ | Bağımsız Değişken | Ortaklıkların yıllık finansal tablolarında görülen yabancı kaynaklarının toplam varlıklarına oranı |
| VARLIK | Bağımsız Değişken | Ortaklıkların yıllık finansal tablolarında görülen toplam varlıklarının doğal logaritması |

4. Analiz ve Bulgular

4.1. I Aşama

İlk aşamada Ek:1 de verilen tüm ortaklıklar araştırmaya dahil edilmiştir. Bu çerçevede; 01.01.2011-31.12.2015 dönemi için 20 adet GYO'na ait çeyrek dönemler halindeki veriler 20 kesit ve 20 zaman verisi halinde rassal etkiler modeline göre panel veri analizi yapılmış olup, paket programın oluşturduğu biçim uyarınca bulgularımız Tablo 5 te sunulmuştur.

Sözkonusu tablonun incelenmesinden görüleceği gibi ortaklıkların değerine anlamlı bir etkisi bulunan tek değişken BİST 100 değişkenidir. Yüksek “p” ve düşük “t” değeri yanında, beklenenin tersi işaretteki katsayısı da dikkate alındığında, araştırmamızın asıl konusu olan “DEĞERLEME” değişkeninin ortaklık değeri üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmadığı anlaşılmaktadır. Ancak sadece bu aşamada ulaşılan bulgular ile bir sonuca varmak doğru değildir:

i) Bu aşamada finansal tablo açıklama dönemlerindeki değişimler esas alınmaktadır. Halbuki

Tablo 5: Analizin I. Aşamasına İlişkin Bulgular

| | | | | |
|---|-------------|--------------------|-------------|--------|
| Dependent Variable: GYO | | | | |
| Method: Panel EGLS (Cross-section random effects) | | | | |
| Date: 07/15/16 Time: 13:56 | | | | |
| Sample: 2011Q1 2015Q4 | | | | |
| Periods included: 20 | | | | |
| Cross-sections included: 20 | | | | |
| Total panel (balanced) observations: 400 | | | | |
| Swamy and Arora estimator of component variances | | | | |
| | | | | |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
| | | | | |
| C | 0.024011 | 0.025812 | 0.930206 | 0.3528 |
| DEĞERLEME | -0.043140 | 0.025605 | -1.684864 | 0.0928 |
| BİST100 | 0.693205 | 0.134841 | 5.140890 | 0.0000 |
| KUR | -0.002652 | 0.016179 | -0.163897 | 0.8699 |
| BÜYÜKLÜK | -0.001135 | 0.001338 | -0.847818 | 0.3971 |
| | | | | |
| Effects Specification | | | | |
| | | | S.D. | Rho |
| | | | | |
| Cross-section random | | | 0.000000 | 0.0000 |
| Idiosyncratic random | | | 0.038782 | 1.0000 |
| | | | | |
| Weighted Statistics | | | | |
| | | | | |
| R-squared | 0.076639 | Mean dependent var | 0.002335 | |
| Adjusted R-squared | 0.067288 | S.D. dependent var | 0.039631 | |
| S.E. of regression | 0.038274 | Sum squared resid | 0.578638 | |
| F-statistic | 8.196245 | Durbin-Watson stat | 2.170611 | |
| Prob(F-statistic) | 0.000002 | | | |
| | | | | |
| Unweighted Statistics | | | | |
| | | | | |
| R-squared | 0.076639 | Mean dependent var | 0.002335 | |
| Sum squared resid | 0.578638 | Durbin-Watson stat | 2.170611 | |

etkisini değerlendirmek istediğimiz değerleme raporları çok daha önce kamuya açıklanmaktadır.

ii) Diğer taraftan yaptırılan değerleme çalışmaları sonucu tespit edilen değerler çoğu kez GYO yönetimleri tarafından tablolara yansıtılmamaktadır. Özellikle stoklarda takip edilen gayrimenkuller için değer farklılıkları sadece net gerçekleşebilir değerlerin elde maliyetinin altına indiği durumlarda raporlara yansıtılmaktadır. Diğer taraftan yatırım amaçlı gayrimenkuller için ise işletme yönetimlerinin bunları maliyet veya gerçeğe uygun değerle izleme konusunda tercih hakları bulunmaktadır.

iii) Son olarak ortaklıklar her bir çeyrek dönem itibarıyla değerleme yaptırmamaktadır. Dolayısıyla değerleme raporları ile tespit edilen değer değişimlerini sadece finansal tablolar üzerinden yakalamaya çalışmak yanıltıcı olacaktır.

4.2. II. Aşama

Çalışmamızın bu aşamasında aşamada değerleme faaliyetleri finansal tablolar yerine doğrudan değerleme raporları esas alınarak değerlendiril-

mektedir. Böylelikle hem kamuyu açıklama zamanı bakımından ortaya çıkan uyumsuzluk ortadan kalkacak, hem de finansal tablolara yansıtılın ya da yansıtılmasın değerleme raporları ile tespit edilen tüm değer farklılıklarını analize dahil etmek mümkün olacaktır. Ancak, bir önceki aşamadan farklı olarak, bu aşamada toplam 4 adet GYO (bkz. Ek 1) analize dahil edilememiştir. Bunun sebepleri arasında; bazı yıllarda değerleme yapılmaması veya değerleme raporlarının kamuya açıklanmasında tutarlı bir politika izlenmemesi ya da oldukça karmaşık bir gayrimenkul portföy yapısı nedeniyle sağlıklı verinin oluşmaması sayılabilir.

4.2.1. Grup halinde Değerlendirilen Ortaklıklar

İkinci aşamada, grup olarak değerlendirilen 13 adet GYO'na ait yıllık veriler 13 kesit ve 5 zaman verisi halinde rassal etkiler modeline göre panel veri analizi yapılmış olup, bulgularımız Tablo 6 da sunulmuştur. Görüleceği gibi bu grup için ilk aşamada ulaşılan bulgular ile aynı yönde sonuçlara ulaşılmakta olup, GYO değerine etkide bulunan yegane değişken BİST 100 değişkenidir.

Tablo 6: Analizin II. Aşamasında Toplu Olarak Değerlendirilen Ortaklıklara İlişkin Bulgular

| | | | | |
|---|-------------|--------------------|-------------|--------|
| Dependent Variable: GYO | | | | |
| Method: Panel EGLS (Cross-section random effects) | | | | |
| Date: 12/06/16 Time: 15:25 | | | | |
| Sample: 2011 2015 | | | | |
| Periods included: 5 | | | | |
| Cross-sections included: 13 | | | | |
| Total panel (balanced) observations: 65 | | | | |
| Swamy and Arora estimator of component variances | | | | |
| | | | | |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
| | | | | |
| C | -0.076298 | 0.091154 | -0.837025 | 0.4059 |
| DEĞERLEME | 0.015458 | 0.056688 | 0.272692 | 0.7860 |
| BİST100 | 0.902305 | 0.276660 | 3.261418 | 0.0018 |
| KUR | -0.717910 | 0.802439 | -0.894660 | 0.3745 |
| BÜYÜKLÜK | 0.003543 | 0.004822 | 0.734844 | 0.4653 |
| | | | | |
| Effects Specification | | | | |
| | | | S.D. | Rho |
| | | | | |
| Cross-section random | | | 0.019355 | 0.2560 |
| Idiosyncratic random | | | 0.032998 | 0.7440 |
| | | | | |
| Weighted Statistics | | | | |
| | | | | |
| R-squared | 0.201198 | Mean dependent var | -0.004302 | |
| Adjusted R-squared | 0.147944 | S.D. dependent var | 0.035608 | |
| S.E. of regression | 0.032868 | Sum squared resid | 0.064820 | |
| F-statistic | 3.778111 | Durbin-Watson stat | 2.060070 | |
| Prob(F-statistic) | 0.008327 | | | |
| | | | | |
| Unweighted Statistics | | | | |
| | | | | |
| R-squared | 0.202640 | Mean dependent var | -0.007095 | |
| Sum squared resid | 0.084010 | Durbin-Watson stat | 1.589490 | |

4.2.2. Tek Başına Değerlendirilen Ortaklıklar

Çalışmamızın ikinci aşamasında İş GYO A.Ş., Sinpaş GYO A.Ş. ve Yapı Kredi Koray GYO A.Ş. tek başlarına değerlendirilmiştir. Yıllık olarak değerlendirme yaptırmakla birlikte, değerlendirme raporlarını aynı gün içerisinde açıklamayan, yine de yeterli gözlem sağlayabilen bu ortaklıklar için zaman analizi yapılmış olup, bulgularımız

Tablo 7. 8. ve 9. da sunulmuştur. Ancak Yapı Kredi Koray GYO A.Ş. için KUR değişkeni çoklu doğrusal bağlantı (multicollinearity) problemine neden olduğundan, bu ortaklığa ilişkin denklemde KUR değişkeni yer almamaktadır. Söz konusu tablolar incelendiğinde, piyasa katılımcılarının değerlendirme raporlarına ya da gayrimenkul değer değişimlerine anlamlı bir tepki göstermediği bulgusu teyit edilmektedir.

Tablo 7: İş GYO A.Ş. ne İlişkin Bulgular

| Dependent Variable: GYO Method: Least Squares Date: 08/31/16 Time: 09:05 Sample: 1 22 Included observations: 22 | | | | |
|---|-------------|-----------------------|-------------|-----------|
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
| C | -0.002343 | 0.005766 | -0.406348 | 0.6896 |
| DEĞERLEME | -0.156583 | 0.146354 | -1.069893 | 0.2996 |
| BİST100 | 0.694361 | 0.213961 | 3.245267 | 0.0048 |
| KUR | -0.791732 | 0.414212 | -1.911416 | 0.0730 |
| AĞIRLIK | -0.008978 | 0.026655 | -0.336818 | 0.7404 |
| R-squared | 0.606194 | Mean dependent var | | -0.005748 |
| Adjusted R-squared | 0.513534 | S.D. dependent var | | 0.024593 |
| S.E. of regression | 0.017153 | Akaike info criterion | | -5.096611 |
| Sum squared resid | 0.005002 | Schwarz criterion | | -4.848647 |
| Log likelihood | 61.06272 | Hannan-Quinn criter. | | -5.038198 |
| F-statistic | 6.542129 | Durbin-Watson stat | | 1.737686 |
| Prob (F-statistic) | 0.002233 | | | |

Tablo 8: Sinpaş GYO A.Ş. ne İlişkin Bulgular

| Dependent Variable: GYO | | | | |
|----------------------------|-------------|-----------------------|-------------|-----------|
| Method: Least Squares | | | | |
| Date: 08/19/16 Time: 16:55 | | | | |
| Sample: 1 25 | | | | |
| Included observations: 25 | | | | |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
| C | -0.006588 | 0.004363 | -1.509943 | 0.1467 |
| DEĞERLEME | -0.098168 | 0.055124 | -1.780861 | 0.0901 |
| BİST100 | 0.768310 | 0.195670 | 3.926555 | 0.0008 |
| KUR | -0.716111 | 0.366968 | -1.951428 | 0.0652 |
| AĞIRLIK | 0.004002 | 0.015515 | 0.257973 | 0.7991 |
| R-squared | 0.623499 | Mean dependent var | | -0.004407 |
| Adjusted R-squared | 0.548199 | S.D. dependent var | | 0.023458 |
| S.E. of regression | 0.015767 | Akaike info criterion | | -5.284895 |
| Sum squared resid | 0.004972 | Schwarz criterion | | -5.041120 |
| Log likelihood | 71.06119 | Hannan-Quinn criter. | | -5.217282 |
| F-statistic | 8.280179 | Durbin-Watson stat | | 1.802128 |
| Prob(F-statistic) | 0.000414 | | | |

Tablo 9: Yapı Kredi Koray GYO A.Ş. ne İlişkin Bulgular

| Dependent Variable: GYO | | | | |
|----------------------------|-------------|-----------------------|-------------|-----------|
| Method: Least Squares | | | | |
| Date: 09/06/16 Time: 14:19 | | | | |
| Sample: 1 22 | | | | |
| Included observations: 22 | | | | |
| | | | | |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
| | | | | |
| C | -0.019934 | 0.015886 | -1.254780 | 0.2256 |
| DEĞERLEME | 0.575894 | 0.345717 | 1.665797 | 0.1131 |
| BİST100 | 1.037170 | 0.732968 | 1.415029 | 0.1741 |
| AĞIRLIK | 0.069045 | 0.070953 | 0.973118 | 0.3434 |
| | | | | |
| R-squared | 0.416279 | Mean dependent var | | 0.011330 |
| Adjusted R-squared | 0.318992 | S.D. dependent var | | 0.061359 |
| S.E. of regression | 0.050635 | Akaike info criterion | | -2.965362 |
| Sum squared resid | 0.046151 | Schwarz criterion | | -2.766991 |
| Log likelihood | 36.61898 | Hannan-Quinn criter. | | -2.918632 |
| F-statistic | 4.278877 | Durbin-Watson stat | | 2.107490 |
| Prob(F-statistic) | 0.019074 | | | |

4.3. Karşılaştırma Sorunu

Gayrimenkul değerlendirme raporlarında kalite bakımından tespit edilen sorunlara toplu olarak ileride 5. bölümde yer verilmektedir. Bununla birlikte çalışmamızın bulguları şu ana kadar sunulmuş olan aşamaları için özellikle önemli olan “karşılaştırma” sorunlarına detaylı olarak bu başlıkta yer verilmiştir. Mevzuat uyarınca GYO portföyünde yer alan gayrimenkuller için düzenlenen değerlendirme raporlarında, o raporu düzenleyen şirket daha önceki tarihlerde de rapor düzenlemiş ise, cari dönem raporunda geçmiş

üç dönem raporuna da yer vermelidir². Aksi halde geçmiş dönem bilgisine yer verme yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Kaldı ki geçmiş dönem raporuna yer verilse bile, yine de her gayrimenkul için karşılaştırma yapmak mümkün olmayabilir. Özellikle devam etmekte olan konut projeleri ile ilgili olarak geçmiş döneme göre kıyaslama yapabilmek oldukça zorlayıcıdır. Bu tür projelerde inşaat yıllar içerisinde ilerlemekte ve proje bünyesindeki bağımsız bölümler de gerek proje süresince gerekse proje tamamlandıktan sonra peyderpey satılmaktadır.

Ancak raporu okuyanlar bu değişimleri hesaba katabilmek için gereken bilgiyi ne finansal tablo dipnotlarından ne de okudukları değerleme raporlarından elde edememektedir. Finansal tablo dipnotlarında bu tür projelerin takip edildiği stoklar kalemi için dönem içi giriş çıkış hareketleri ile dönem içinde gerçekleşen “gerçeğe uygun değer” değişimleri ayrıca gösterilmemektedir³. Diğer taraftan, değerleme raporları da çoğu kez ekleri olmadan kamuya açıklanmakta olup, açıklanan raporlarda ekler yer alsaydı, birden fazla arsa üzerinde yer alan ve konut, ticari ya da sosyal tesis nitelikli çok sayıda bağımsız bölümden oluşan karmaşık projeler için dönemler arası karşılaştırma yapabilmek kolay olmamaktadır.

Bahse konu projelerle ilgili olarak takdir edilen değerlerin zaman içerisinde karşılaştırma yapma sorunu, bu bilginin ihtiyaca uygunluğunu olumsuz etkilerken aynı zamanda yatırımcıların değerleme çalışmalarına ilgisini de azaltabilecektir. Önümüzdeki dönemde devam etmekte olan projelerin

GYO portföylerindeki payı arttıkça, bu konudaki tartışmalar da yeni boyut kazanabilecektir.

4.4. III. Aşama

Çalışmamızın en son aşamasında ise, 01.01.2011-31.12.2015 dönemi için 19 adet GYO'na ait yıllık veriler 19 kesit ve 5 zaman verisi zaman verisi halinde rassal etkiler modeline göre panel veri analizi yapılmış olup, bulgularımız Tablo 10 da sunulmuştur. Sözkonusu bulgular incelendiğinde GYO değeri ile değerleme faaliyetlerinin kalitesi arasında hiçbir bağ kurulamadığını göstermektedir. Piyasa katılımcılarının değerleme çalışmalarına tepki vermediği bu yönden de tespit edilmiş olup, bu durumun sebepleri tartışmaya açıktır. Örneğin, yatırımcılar değerleme çalışmalarına genel bir güvensizlik duyabilir ve münferit çalışmalar arasındaki farklılıkları dikkate almayabilir. Diğer taraftan, raporların kalitesi dışında bunların ortaklıklar tarafından kamuya sunulmasında bazı sorunlar da bulunabilir.

2 Sermaye Piyasası Kurulunun 20/7/2007 tarih ve 27/781 sayılı kararı

3 Mevcut durum itibariyle dipnotlarda bu bilgiler sadece yatırım amaçlı gayrimenkuller veya diğer maddi duran varlıklar için verilmektedir.

Tablo 10: Analizin III. Aşamasına İlişkin Bulgular

| | | | | |
|---|-------------|--------------------|-------------|----------|
| Dependent Variable: GYO | | | | |
| Method: Panel EGLS (Cross-section random effects) | | | | |
| Date: 03/23/17 Time: 08:55 | | | | |
| Sample: 2011 2015 | | | | |
| Periods included: 5 | | | | |
| Cross-sections included: 19 | | | | |
| Total panel (balanced) observations: 95 | | | | |
| Swamy and Arora estimator of component variances | | | | |
| | | | | |
| Variable | Coefficient | Std. Error | t-Statistic | Prob. |
| | | | | |
| C | 7.772273 | 3.507213 | 2.216082 | 0.0292 |
| KALİTE | -0.286841 | 1.826966 | -0.157004 | 0.8756 |
| KALDIRAÇ | 3.349702 | 0.817417 | 4.097912 | 0.0001 |
| VARLIK | -0.374519 | 0.178087 | -2.103009 | 0.0382 |
| | | | | |
| Effects Specification | | | | |
| | | | S.D. | Rho |
| | | | | |
| Cross-section random | | | 1.221676 | 0.6932 |
| Idiosyncratic random | | | 0.812739 | 0.3068 |
| | | | | |
| Weighted Statistics | | | | |
| | | | | |
| R-squared | 0.156937 | Mean dependent var | | 0.371213 |
| Adjusted R-squared | 0.129144 | S.D. dependent var | | 0.879987 |
| S.E. of regression | 0.821201 | Sum squared resid | | 61.36771 |
| F-statistic | 5.646584 | Durbin-Watson stat | | 1.597087 |
| Prob(F-statistic) | 0.001357 | | | |
| | | | | |
| Unweighted Statistics | | | | |
| | | | | |
| R-squared | 0.010798 | Mean dependent var | | 1.301758 |
| Sum squared resid | 198.2851 | Durbin-Watson stat | | 0.494286 |

5. Değerleme Raporlarında Tespit Edilen Sorunlar

Çalışmamıza 2 numaralı ek olarak verilen tabloda, kalite değerlendirme ölçütleri bazında ve yıllar itibarıyla tüm değerlendirme raporlarına ilişkin puan ortalamalarına da yer verilmektedir. Söz konusu tablo incelendiğinde, gayrimenkullerin fiziksel ve yasal özelliklerinin değerlendirilmesi hususlarında eleştiri gerektirir bir hususa rastlanmadığı, ancak aşağıdaki alanlarda bazı sorunlar bulunduğu anlaşılmıştır:

i) Raporların anlaşılmasını zorlaştırabilecek ifade kalabalıklarına rastlanmaktadır.

ii) Ülkemiz koşulları nedeniyle verilere ulaşımı ve verilerin değerlendirilmesini etkileyebilecek sınırlamalara yer verilmemektedir.

iii) Rapor okuyucuları açısından dönemler arası karşılaştırma yapma kolaylığı yeterince sunulmamaktadır (bkz 4. bölüm).

iv) Değerlenen gayrimenkullerin en verimli ve en iyi kullanımları detaylı bir şekilde analiz edilmemektedir.

v) Birden fazla değerlendirme yöntemi kullanıldığında ulaşılan sonuçlar makul bir şekilde uyumlaştırılmamaktadır.

vi) Emsal karşılaştırma yöntemi ile ilgili olarak;

vi a) Gerçekleşen işlemlerle henüz teklif aşamasında bulunan ilanlar arasında bir denge bulunmamaktadır.

vi b) İşleme uygun emsal ayarlama unsurlarına yer verilmemektedir.

vi c) Emsal ayarlama unsurları sistematik ve tarafsız bir şekilde değerlendirilmemektedir.

vi d) Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar yeterince sunulmamaktadır.

vii) İndirgenmiş nakit akımı yöntemi ile ilgili olarak;

vii a) Uygun analiz süresi seçilmemektedir.

vii b) Uygun nakit akışı sıklığı seçilmemektedir.

vii c) İskonto oranları emsal olarak alınan baz oranlara göre temellendirilmiş ve sistematik bir şekilde düzeltilmemektedir.

vii d) Nakit giriş ve çıkışları piyasa bazlı verilere ve temellendirilmiş varsayımlara göre belirlenmemektedir.

vii e) Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar yeterince sunulmamaktadır.

viii) Kira verimine göre değer tespit etmeyi amaçlayan gelir indirgeme yöntemi ile ilgili olarak;

viii a) Kira çarpanı (kapitalizasyon) oranları ilgili gayrimenkulün özel niteliklerini dikkate alacak şekilde temellendirilmiş varsayımlara göre düzeltilmemektedir.

viii b) Gelir ve giderler piyasa bazlı verilere ve temellendirilmiş varsayımlara göre belirlenmemektedir.

viii c) Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar yeterince sunulmamaktadır.

ix) Maliyet yöntemi ile ilgili olarak;

ix a) Maliyet girdileri piyasa bazlı verilere dayandırılmamakta olup, çoğu kez resmi kurum ilanlarında yer alan girdiler esas alınmaktadır.

ix b) Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar yeterince sunulmamaktadır.

6. Araştırmanın Sonuçlarının Yorumlanması, Sınırlamaları ve Tartışmalar

Araştırmamızda GYO hisse senetlerine yatırım yapan piyasa katılımcılarının, bu ortaklıkların portföylerinde yer alan gayrimenkullerin değerlerine ve bu gayrimenkullerin değerlendirilmesinde değerlendirme kuruluşlarının çalışmalarındaki kaliteye vermiş olduğu tepkiler incelenmiştir. Çalışma sonucunda yatırımcıların GYO gayrimenkul portföylerindeki değer değişimlerine ve değerlendirme çalışmalarındaki niteliksel farklılıklara tepki vermediği tespit edilmiştir.

Bu durum;

- a) Değerleme çalışmaları genelinde rastlanabilecek aksaklıklar nedeniyle, takdir edilen değerlerin ikna edicilikten uzak olabileceği;
- b) GYO yönetimlerinin kamu ile iletişim ve şeffaflık politikalarında bazı sorunlar bulunabileceği,

c) GYO yatırımcılarının kararlarını GYO net varlık veya gayrimenkul portföyü değeri yerine daha farklı değişkenlere göre oluşturdukları

gibi etkenlerin tartışılmasını gerektirmektedir.

Araştırmamız, gayrimenkul değerlendirme şirketleri tarafından takdir edilen değerlerin piyasa katılımcıları tarafından güvenilir bulunması için yukarıda 5. bölümde belirtilen sorunları gidermek suretiyle değerlendirme ve raporlama kalitesinin iyileştirmesi gerektiğine işaret etmektedir. Bununla birlikte, diğer pek çok sosyal araştırmada olduğu gibi, bu çalışma da konuyu her bakımdan ele almaktan uzaktır. Bu araştırmayı tamamlayabilecek gelecekteki çalışmaların GYO yönetimlerinin şeffaflık politikaları ile GYO hisselerine yatırım yapan piyasa katılımcılarının niteliksel özelliklerini değerlendirmeye yönelmesi önerilmektedir.

KAYNAKÇA

- Cömert A. "Gayrimenkul yatırım ortaklıklarında finansal yapı, büyüme, strateji ve portföy teorisi prensiplerinin gayrimenkul portföyüne uygulanması" Yüksek Lisans Tezi M. Ü. İstanbul 2002
- Demir, V., & Bahadır, O. "An investigation of compliance with International Financial Reporting Standards by listed companies in Turkey" *Accounting and Management Information Systems*, 2014, s.13(1), 4.
- Demopulos, G., "What to look for in an appraisal" *Origination News*, 2010, 20(2), s.4-8
- Diaz J. "An investigation into the impact of previous expert value estimates on appraisal judgment", *The Journal of Real Estate Research*, 1997, 13(1), s. 57-66.
- Diaz, J., & Hansz, J. A., "A taxonomic field investigation into induced bias in residential real estate appraisals" *International Journal of Strategic Property Management*, 2010, 14(1), s. 3-17.
- Downs, D. H., & Güner, Z. N. (2013). "Commercial real estate, information production and market activity", *Journal of Real Estate Finance and Economics*, 2013, 46(2), s. 282-298.
- Downs, D. H., & Güner, Z. N., "Information producers and valuation: Evidence from real estate markets", *The Journal of Real Estate Finance and Economics*, 2012, 2010 (online yayımlanma tarihi), 44(1/2), s.167-183
- Fu, Y., & Ng, L. K., "Market efficiency and return statistics: Evidence from real estate and stock markets using a Present Value approach", *Real Estate Economics*, (2001)29(2), s. 227-250
- Gilbertson, B. G. (2001). "Appraisal or valuation: An art or a science?", *Real Estate Issues*, 2001 26(3), s.86-88
- Graff, R. A., & Young, M. S. (1999). "The magnitude of random appraisal error in commercial real estate valuation" *The Journal of Real Estate Research*, 1999, 17(1/2), s. 33-54
- Güven M. "Gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve gayrimenkul yatırım ortaklıkları hisse senetlerinin verimini etkileyen faktörler üzerine İMKB'de bir uygulama" Yüksek Lisans Tezi İ.Ü. İstanbul 2006
- Gwin, C. R., & Maxam, C. L. "Why do real estate appraisals nearly always equal offer price?: A theoretical justification." *Journal of Property Investment & Finance*, 2002 20(3), s.242-253
- Holthausen, R. W., & Leftwich, R. W. "The Economic Consequences of Accounting Choice", *Journal of Accounting & Economics*, 1983 vol. 5: 77-117
- İçelloğlu C.Ş. "Ekonomik ve finansal perspektifte gayrimenkul yatırımları: İstanbul konut piyasasının ekonometrik analizi (2008-2011)" Doktora tezi İ.Ü. İstanbul 2012
- Jensen, M., & Meckling, W. "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure", *Journal of Financial Economics*, 1976 vol. 3, no. 3: 305-360
- Kratzer, M. M. "Working with real estate appraisals-tips on appraising an appraisal" *Real Estate Finance*, 2004, 20(6), 7-14.
- Lahey, K. E., Ott, D. M., & Lahey, V. M., "Survey of the effects of state certification on appraisers", *Appraisal Journal*, 1993, 61(3), s. 405-412
- Lee, S. L., "The changing benefit of REITs to the mixed-asset portfolio", *Journal of Real Estate Portfolio Management*, 2010, 16(3), s.201-215
- Meacham, A. (1993). The role of a quality control checklist in avoiding appraisal report errors. *Appraisal Journal*, 61(2), s. 261-267
- Newell, G. "The quality of appraisal reports in Australia" *The Appraisal Journal*, 1997, 65(1), 92-95
- Reilly, R. F. "How to build a strong real estate appraisal report" *American Bankruptcy Institute Journal*, 2004, 23(7), s. 44-51.
- Reynolds, T., "REITs under a brighter light" *Journal of Financial Planning*, 1997, 10(2), s.68-77

Rudolph, P. M., “Will mandatory licensing and standards raise the quality of real estate appraisals?: Some insights from agency theory”, *Journal of Housing Economics*, 1998, 7(2), s.165-179

Shimizu, C., & Nishimura, K., “Biases in appraisal land price information: The case of Japan”, *Journal of Property Investment & Finance*, 2006, 24(2), s.150-175.

Slade, B. A., & Sirmans, C. F., “Office property DCF assumptions: Lessons from two decades of investor surveys”, *Appraisal Journal*, 2010, 78(3), s. 251-261

Spisni, M., Petracci, B., & Pattitoni, P., “NAV discount in REITs: The role of expert assessors”, *Applied Economics Letters*, 2013, 20(2), s.194-198.

Turnacıgil S. “Genel olarak gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve İMKB’de bir araştırma” Yüksek Lisans Tezi Ç. Ü. Adana 2012

Watts, R. and Zimmerman, J. “Positive Accounting Theory”. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.

Ek 1: Çalışma Kapsamında Yeralan Ortaklıklar ve Hangi Aşamada Yer Aldığı,

| ÇALIŞMADA YER ALAN GYO | ÇALIŞMADA YER ALDIĞI AŞAMALAR |
|-------------------------------|--------------------------------------|
| Akmerkez GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Alarko GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Atakule GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Avrasya GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Doğuş GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Emlak Konut GYO A.Ş. | I. ve III. aşamada yer alıyor |
| İdealist GYO A | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| İş GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Martı GYO A.Ş. | I. ve III. aşamada yer alıyor |
| Nurol GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Özderici GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Pera GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Reysaş GYO A.Ş. | I. ve III. aşamada yer alıyor |
| Saf GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Sinpaş GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Torunlar GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| TSKB GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Vakıf GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Yapı Kredi Koray GYO A.Ş. | I., II. ve III. aşamada yer alıyor |
| Yeşil GYO A.Ş. | Sadece I. aşamada yer alıyor |

Ek 2: Kalite Kontrol Puanlama Endeksi ve Yıllar İtibarıyla Çalışma Kapsamına Giren Raporların Ortalama Puanları

| Kalite Değerlendirme ölçütü | TÜM RAPORLAR İÇİN YILLAR BAZINDA ORTALAMA PUAN | | | | |
|---|--|--------|--------|--------|--------|
| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Raporların İçerik ve Biçim Bakımından Değerlendirilmesi | | | | | |
| İnceleme ve raporlama tarihi bulunuyor mu? | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |
| Yetkili personel imzası ve bu personelin lisansı bulunuyor mu? | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 100,0% |
| Uygunluk Beyanı bulunuyor mu? | 50,5% | 55,9% | 63,0% | 55,6% | 67,0% |
| <i>Değerleme Sonuçlarının Açıkça ve Doğru Bir şekilde Sunumu</i> | | | | | |
| Raporlama sırasında gereksiz ifade kalabalığından kaçınılmış mıdır? | 2,2% | 0,5% | 1,1% | 0,8% | 18,2% |
| Değerlenen varlıktaki mülkiyet durumu (pay yapısı) açıkça belirtilmiş midir? | 97,3% | 98,5% | 98,9% | 98,3% | 98,9% |
| Rapor'da ülkemiz koşullarındaki sınırlamalara yer verilmiş midir? | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Mevcut değerlendirme çalışması ile bir önceki çalışma arasında karşılaştırma yapma imkanı mevcut mudur? | 6,5% | 12,3% | 26,5% | 25,3% | 14,6% |
| <i>Değerlenen Mülkün fiziksel Durumu</i> | | | | | |
| Gayrimenkulün yapısal ve inşaat özelliklerine yer verilmiş midir? | 75,8% | 93,8% | 85,8% | 81,8% | 78,0% |
| Ana gayrimenkul özelliklerine yer verilmiş midir? | 100,0% | 100,0% | 98,4% | 97,9% | 97,9% |
| Katlara göre iç mekan ve inşaat özellikleri ve fonksiyonel dağılımlara yer verilmiş midir? | 72,0% | 89,9% | 84,1% | 82,5% | 79,2% |
| Değere etki eden olumlu olumsuz koşullar değerlendirilmiş midir? | 68,6% | 80,4% | 82,0% | 94,2% | 79,2% |
| <i>Değerlenen Mülkün Yasal Durumu</i> | | | | | |
| Tapu bilgileri verilmiş midir | 100,0% | 100,0% | 100,0% | 99,6% | 100,0% |
| Takyidatların hakkında bilgi verilmiş midir? | 98,9% | 97,5% | 98,9% | 97,9% | 100,0% |
| Belediye nezdinde imar ve ruhsat durumları incelenmiş midir? | 97,3% | 97,5% | 97,9% | 98,3% | 98,4% |

Ek 2 Devam: Kalite Kontrol Puanlama Endeksi ve Yıllar İtibarıyla Çalışma Kapsamına Giren Raporların Ortalama Puanları

| Kalite Değerlendirme ölçütü | TÜM RAPORLAR İÇİN YILLAR BAZINDA ORTALAMA PUAN | | | | |
|--|--|-------|-------|-------|--------|
| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Mülkiyette son üç yılda gerçekleşen değişikliklere yer verilmiş midir? | 78,1% | 78,1% | 72,6% | 78,6% | 86,8% |
| Projeler için yapı denetim kuruluşları tarafından yapılan denetime ilişkin bilgi verilmiş midir? | 39,7% | 85,3% | 84,4% | 76,9% | 100,0% |
| En verimli kullanım analizi detaylandırılmış ve dayanağa bağlanmış mıdır? | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| <i>Uyumlaştırma ve Nihai Değer Sunumu</i> | | | | | |
| Birden fazla değerlendirme yöntemi kullanılmış mıdır? | 89,8% | 87,7% | 85,2% | 97,1% | 99,0% |
| Temellendirilmiş bir uyumlaştırma yapılmış mıdır? | 0,0% | 0,0% | 3,2% | 2,1% | 2,1% |
| Nihai Değer açık ve anlaşılabilir olarak sunulmuş mudur? | 82,8% | 96,6% | 80,4% | 80,9% | 77,1% |
| Değerlemede Uygulanan Yöntemlerin Değerlendirilmesi | | | | | |
| <i>Emsal Karşılaştırma Yöntemi</i> | | | | | |
| Gerçekleşen işlemler ile teklifler arasında bir denge kurulmuş mudur? | 2,7% | 1,5% | 3,2% | 0,0% | 0,0% |
| Uygun emsal ayarlama unsurları tercih edilmiş midir? | 13,0% | 32,5% | 21,3% | 33,9% | 38,0% |
| Emsal ayarlama unsurları tarafsız ve sistematik bir biçimde değerlendirilmiş midir? | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar açıkça sunulmuş mudur? | 10,3% | 31,0% | 14,9% | 26,8% | 27,1% |
| <i>İndirgenmiş Nakit Akımı (İNA) Yöntemi</i> | | | | | |
| Uygun analiz süresi seçilmiş midir? | 38,7% | 27,4% | 22,7% | 17,4% | 34,7% |
| Nakit akımları için uygun sıklık seçilmiş midir? | 38,7% | 27,4% | 22,7% | 17,4% | 34,7% |
| Tercih edilen iskonto oranı dayanaklı ve sistematik bir şekilde düzeltilmiş midir? | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 1,3% | 0,0% |

Ek 2 Devam: Kalite Kontrol Puanlama Endeksi ve Yıllar İtibarıyla Çalışma Kapsamına Giren Raporların Ortalama Puanları

| Kalite Değerlendirme ölçütü | TÜM RAPORLAR İÇİN YILLAR BAZINDA ORTALAMA PUAN | | | | |
|--|--|-------|------|------|-------|
| | 2011 | 2012 | 2013 | 2014 | 2015 |
| Nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin tahminler piyasa bazlı verilere ve temellendirilmiş varsayımlara dayandırılmış mıdır? | 0,8% | 0,9% | 1,0% | 0,0% | 0,0% |
| Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar açıkça sunulmuş mudur? | 4,8% | 6,0% | 7,2% | 8,7% | 27,1% |
| <i>Gelir İndirgeme Yöntemi</i> | | | | | |
| Kapitalizasyon oranı piyasa bazlı verilere dayandırılmış ve uygun bir şekilde düzeltilmiş midir? | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 5,1% | 6,4% |
| Gelir ve giderlere ilişkin tahminler piyasa bazlı verilere ve temellendirilmiş varsayımlara dayandırılmış mıdır? | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar açıkça sunulmuş mudur? | 23,5% | 20,0% | 0,0% | 5,1% | 6,4% |
| <i>Maliyet Yöntemi</i> | | | | | |
| Maliyet girdilerine ilişkin bilgiler piyasa bazlı verilere dayandırılmış mıdır? | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% | 0,0% |
| Yöntemin tüm aşamalarına ilişkin bilgi ve hesaplamalar açıkça sunulmuş mudur? | 4,1% | 1,3% | 3,1% | 4,8% | 4,0% |

TÜRKİYE'DEKİ DENETİM LİTERATÜRÜNÜN İÇERİK ANALİZİ (2007–2016)

Prof. Dr. Engin DİNÇ*

Yrd. Doç. Dr. Esra ATABAY**

Makale Gönderim Tarihi : 21.07.2017 / Kabul Tarihi : 06.10.2017

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de denetim ile ilgili akademik yayınların içerik analizini yaparak çalışmaların hangi alanlarda yoğunlaştığını ve hangi alanlarda boşluk olduğunu belirlemektir. Bu amaca ulaşabilmek için, Türkiye’de yayınlanan 133 akademik derginin 2007-2016 yılları arasında yayınlanmış 3050 sayısı taranmış ve denetimle doğrudan ilişkili toplam 240 makale analiz edilmiştir. İncelenen makaleler Microsoft Excel programında listelenmiş ve inceleme kriterleri bağlamında filtre uygulamak suretiyle frekanslar tespit edilmiştir. Elde edilen veriler neticesinde; denetim konusunda giderek artan sayıda makale yayınlandığı ve en fazla bağımsız denetim en az ise sürekli denetim konusunda akademik çalışmalara eğilim gösterildiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelime: İçerik analizi, bağımsız denetim, iç denetim

ABSTRACT

This study aims to determine the subjects commonly studied and ignored by analyzing content of academic titles on audit in Turkey. In this end, 3050 issues of 133 academic journals published in Turkey from 2007 to 2016 are screened and 240 articles directly related to the audit are analyzed. The articles are listed in Microsoft Excel and frequencies are determined by filtering articles according to the study criteria. Based on the resultant data, it is revealed that articles on the audit are ever increasingly authored and the independent audit is the subject that is most commonly studied, while academic articles had the least tendency to study continuous audit

Keywords: content analysis, independent analysis, internal audit

* Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, edinc@ktu.edu.tr

** Karadeniz Teknik Üniversitesi Vakıfkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, eatabay@ktu.edu.tr, Sorumlu yazar

1. GİRİŞ

Denetimin önemi, 2000’li yılların başlarında yaşanan şirket iflasları sonrası artmıştır. Bu şirketlerin iflaslarında en büyük faktörün yaptıkları muhasebe hilelerinin ortaya çıkması ve ilgili denetim firmalarının görevlerini doğru ve dürüst bir şekilde yerine getirmemiş olmalarından kaynaklandığı anlaşılmıştır. Bu durum tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de denetim firmalarının mercek altına alınmasına neden olmuştur. Bu gelişmeler özellikle akademik camianın ilgisini çekmiş ve denetim alanında çok sayıda çalışma yayınlanmıştır. Denetim alanında yapılan çalışmaların hangi konularda yoğunlaştığı ve hangi konularda boşluk olduğunun belirlenmesi bu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır.

Çalışma, literatür taraması, metodoloji ve bulgular kısmından oluşmaktadır. Çalışmanın konusu, denetim alanında 2007-2016 yılları arasında yapılmış akademik makalelerin içerik analizini içermektedir.

İçerik analizi, sosyal bilimlerde çokça kullanılan bir araştırma türüdür. Yazılı materyallerin çözümlenmesini amaçlar. Bir başka deyişle yazılı materyallerdeki nitel bilgileri nicel bilgiler haline dönüştüren ve nicel bilgileri yorumlayarak anlamlı sonuçlara ulaşılmasını sağlayan bir tekniktir. Hansen (2003:55)’e göre, içerik analizi yönteminin amacı; herhangi bir metnin içinde yer alan belli niteliklerin veya kategorilerin ortaya çıkmasıklığını belirlemek ve saymaktır. İçerik analizi, yazılı metinlerin içerdiği ve ilettiği mesajlar, imajlar, temsiller ve bunların kapsamlı toplumsal anlam ve önemleri hakkında bir şeyler söyleyebilme ihtiyacına hizmet eder (Hansen, 2003:4).

İçerik analizinde, önce araştırma sorusu belirlenir. Daha sonra, yazılı materyaller önceden belirlenmiş kategorilere uygun olarak taranır. Taranan materyaller, kategorilere göre sayısal veri haline

dönüştürülür. Daha sonra ise bu sayısal veriler, frekans analizi, ki kare analizi, ilişki analizi gibi analizlerle çözümlenerek anlamlı sonuçlar üretilmeye çalışılır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Dünya’da günümüzde kullanıldığı haliyle ilk içerik analizi, 20. yy. başlarında Amerikan gazetelerinin içeriklerinin incelenmesi şeklinde ortaya çıkmıştır (Frey, 1992: 195). Dünyada, birçok örneği görülen içerik analizi yönteminin, Türkiye’de özellikle iletişim ve eğitim bilimleri alanında çokça kullanıldığı gözlemlenmiştir. Muhasebe biliminin genel konusu olan TMS-TFRS konusuna yönelik çokça sayıda içerik analizine rastlanırken, muhasebe biliminin alt dalı olan “denetim” konusunda yapılmış içerik analizi sayısının oldukça sınırlı olduğu görülmüştür.

Türkiye’de denetim konusunda yapılmış içerik analizlerine ilişkin özet bilgiler aşağıda sunulmuştur. Bu çalışmalardan ilki Selimoğlu ve Uzay (2007) tarafından gerçekleştirilmiştir. Selimoğlu ve Uzay (2007), bağımsız denetim alanında 1995-2006 yılları arasında yapılmış 310 çalışmaya ilişkin literatür taraması yapmışlardır. Çalışmalarında, makalelerin konularının yanı sıra, yazarların unvanı, yayınlanan dergiler ve ilgili dönemde yurtdışında yapılan yayınlara ilişkin analizlere de yer vermişlerdir. Çalışma, bildiri kitaplarını ve basılı dergileri kapsamakla birlikte az sayıda da olsa e-dergilere de çalışma kapsamında yer verilmiştir. Yapılan değerlendirme sonucunda, bahsedilen yıllarda yapılan çalışmaların daha çok bağımsız denetim mesleğini tanıtıcı nitelikte olduğu, meslek ahlakı, hile denetimi, iç denetim ve iç kontrol, elektronik ortamda denetim gibi konulara ağırlık verildiği buna karşılık e-ticaret ve denetim, grup şirketlerde denetim gibi konulara hiç değinilmediği tespit edilmiştir. Ayrıca, araştırmaların uygulama araştırmasından ziyade derleme niteliğinde hazırlanmış olduğuna da vurgu yapılmıştır.

Öncü ve arkadaşları (2014), Türkiye’de bağımsız denetimle ilişkili konularda yayımlanmış akademik çalışmalara ilişkin literatür taraması gerçekleştirmişlerdir. Çalışmaları 2007-2014 yılları arasında ulusal dergilerde yayınlanan 245 makale ve Türkiye’deki üniversiteler bünyesinde yazılmış 320 tezi kapsamakta olup, konulara, yıllara, makaleler dergilere, tezler ise üniversitelere göre sınıflandırılmıştır. Çalışmalarının sonucunda, en çok “bağımsız denetim mesleği” konusunda çalışma yapıldığı, en çok makalenin “Mali Çözüm, Muhasebe ve Bilim Dünyası ile Vergi Dünyası” dergisinde yayımlandığı, en çok tezin ise Marmara Üniversitesi bünyesinde yazıldığı tespit edilmiştir.

Erserim (2016) çalışmasında, Türkiye’de muhasebe disiplini temsil eden dergilerin son beş yıla ait tüm sayılarını tarayarak denetim alanına ilişkin çalışmaları belirlemiştir. Erserim (2016) araştırmasının sonucunda, incelediği makalelerin yarısından fazlasının Türkiye ile uyumlu olmadığını, buna ek olarak %32’sinin Türkiye ortamına hiç değinmediğini tespit etmiştir. Ayrıca, çoğunlukla kavramsal çalışmalara ağırlık verildiğinin vurgusunu da yapmıştır.

Bu çalışmanın, yukarıdaki belirtilen çalışmalardan farkı, kapsam ve sürenin geniş olmasıdır. Türkiye’deki 130 erişilebilir üniversite dergisi ile muhasebe biliminde öncü nitelik taşıyan MÖDAV, MUFAD ve Muhasebe ve Denetime Bakış dergilerinin 2007-2016 yılları arasındaki tüm sayılarını kapsayan detaylı bir literatür taraması yapılmıştır.

Bu çalışma, Selimoğlu ve Uzay (2007) tarafından 1995-2006 yılları arasına dair denetim konusunda yapılmış akademik çalışmaların içerik analizinin bir devamı niteliği taşıyarak, Türkiye’de 1995 yılından günümüze kadar denetim alanındaki akademik çalışmaların gelişim seyrini göstermesi bakımından önem taşımaktadır.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Araştırma Amacı ve Kapsamı

Bu çalışmanın amacı, muhasebe biliminin alt alanı olan denetim konusunda Türkiye’de yapılmış akademik çalışmaları inceleyerek hangi konularda yoğunlaştığını, hangi konularda boşluklar olduğunu tespit etmektir. Amaca ulaşabilmek üzere, 2007-2016 yılları arasında Türkiye’deki 133 farklı hakemli dergide yayımlanmış makaleler analize tabi tutulmuştur. Bu bağlamda dergilerin 2007-2016 yılları arasındaki elektronik olarak tüm erişilebilir sayıları (toplam 3050 sayı) incelenmiş ve “denetim” ile doğrudan ilişkili bulunan 240 makale araştırma kapsamına alınmıştır.

3.2. Araştırma Soruları ve Kategorilerin belirlenmesi

Enron vakası gibi muhasebe skandallarının etkilerinin 2002 yılı temmuz ayında önce Amerika’da hissedilmesiyle (Bezirci ve Karasioğlu, 2015: 587) bu etki kısa süre içerisinde tüm dünyaya yayılmış ve muhasebe denetimi önemli bir konu haline gelmiştir. Bu etkinin yayılmaya başladığı yıllar Selimoğlu ve Uzay(2007) tarafından yapılan çalışmanın kapsamı altında ele alınmıştır. Selimoğlu ve Uzay (2007)’in çalışması ile karşılaştırmanın sağlanması ve çıkışan yılları kapsam dahilinde tutarak tekrara neden olunmaması amacıyla bu çalışma 2007-2016 yılları arasındaki yayınların içerik analizini kapsamaktadır. Böylelikle, Türkiye’de son 20 yıllık denetim alanındaki çalışmaların içerik analizinin yapılmış olması da literatüre katkı bağlamında önem arz etmektedir. Çalışmada, “Türkiye’de son 10 yılda “denetim” konusunda yapılmış akademik çalışmaların hangi konularda yoğunluk kazandığı” sorusuna cevap aranmıştır.

Makale listesi oluşturulurken, yayımlanan dergi, yayın yılı, makale başlığı, yazar sayısı, yazar adları, makale türü ve makalede kullanılan analiz

teknikleri değerlendirme kriteri olarak belirlenmiştir. Bu kriterlerin belirlenmesinde daha önce literatür taraması başlığı altında belirtilen üç çalışmadan yararlanılmıştır.

3.3. Geçerlik ve Güvenilirlik

Bir içerik çözümlemesi, kullanılan kategorilerin uygunluğu ve geçerliliği oranında geçerli kabul edilir. Kategoriler açık, anlaşılır ve net şekilde belirlenirse bu durum farklı araştırmacıların (çözümlemecinin) içerik analizine tabi tutulan her bir maddeyi belirlenen kategorilere yerleştirme konusunda tereddüt yaşamamasını sağlayarak çözümlemenin güvenilirliğini de yükseltecektir (Öğülmüş, 1991:221). Bu çalışmada kullanılan kategoriler konuyla ilgili daha önce yapılmış üç çalışma dikkate alınarak belirlenmiş olduğundan çalışmanın geçerliliğin makul seviyede olduğu kabul edilebilir. Çalışmada son 10 yıllık dönemde denetim ile ilgili akademik çalışma yayımlayan dergilerin büyük çoğunluğu taranmıştır. Bu nedenle, çalışmanın güvenilirliğinin yüksek olduğu söylenebilir.

3.4. Araştırma Yöntemi

Araştırma bir içerik analizi niteliği taşımaktadır. Analize konu olan veriler internet aracılığıyla edinilmiştir. Bu doğrultuda, Türkiye'deki üniversitelerin sosyal bilimler enstitüleri, iktisadi ve idari bilimler fakülteleri ile işletme/iktisat fakülteleri dergilerine erişebilmek üzere öncelikle Yüksek Öğretim Kurumu (YÖK) resmi internet sitesinden üniversite web siteleri aracılığıyla üniversitelerin yayınladıkları sosyal bilimler enstitüsü/sosyal bilimler/uygulamalı bilimler/iktisadi ve idari bilimler fakültesi ile işletme/iktisat fa-

külteleri dergileri tespit edilmiş ve listelenmiştir. Daha sonra, her derginin kendi web sitesinden 2007 – 2016yılları arasında yayınlanmış erişilebilir tüm sayıları (3050 sayı) detaylı şekilde “denetim”, “denetçi”, “iç kontrol” ve “muhasebe hileleri”, “audit”, “auditor”, “internalcontrol” anahtar kelimeleri kullanılarak incelenmiş ve makale listesi oluşturulmuştur. Ayrıca, ULAKBİM, YÖK Akademik, Dergi Park ve Google akademik veri tabanları aracılığıyla tekrar hem dergi hem de aynı anahtar kelimeler ile makale taraması yapılmış, dergi sayılarından erişilemeyen bazı makaleler tespit edilerek listeye ilave edilmiştir. Anahtar kelimeler araştırmacılar tarafından, denetim alanıyla ilgili en doğru ve kapsamlı araştırma sonucuna ulaşılmasını sağlayacak kelimeler olarak belirlenmiştir. Kamu Denetçiliği Kurumu (Ombudsmanlık) çoğunlukla finansal olmayan yönetime yönelik denetimi ifade ettiğinden kapsam dışı bırakılmıştır.

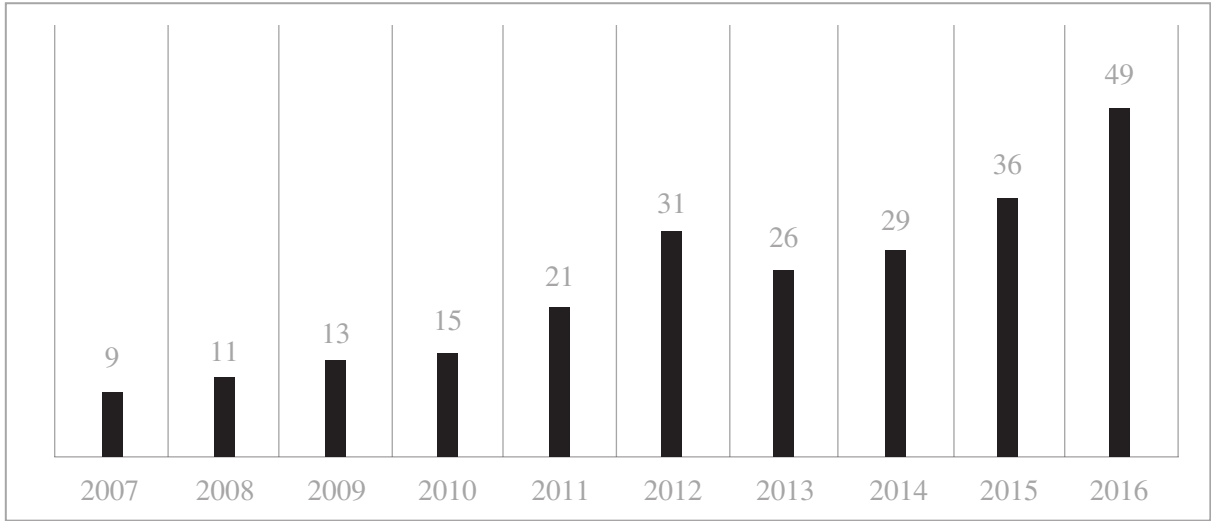
Tespit edilen makaleler Microsoft Excel programında kriterler bazında liste haline getirilmiş ve filtre özelliği kullanılarak yine kriterlere uygun frekanslar belirlenmiştir.

4. BULGULAR

Araştırma kapsamında incelenen 240 makale aşağıdaki başlıklar altında tablolar halinde özetlenmiş ve yorumlanmıştır.

4.1. Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı

2007 – 2016 dönemine ilişkin olarak denetim konusuyla doğrudan ilişkili bulunan 240 makalenin yıllara göre dağılımı Şekil 1'de hem rakamsal hem görsel olarak gösterilmiştir.



Şekil 1: Makale Sayılarının Yıllara Göre Dağılımı

Şekil 1 dikkate alındığında, makale sayılarında yıllar itibariyle (2013 yılı hariç) sürekli artış olduğu görülmektedir. 2013 yılında bir önceki yıla nazaran makale sayısında meydana gelen azalış akademisyenlerin muhasebe alanlarına eğilim göstererek çalışmalar yapmasından veya makale dışı akademik çalışmalara (yüksek lisans ve doktora tezleri, bildirimler) ağırlık verilmesinden kaynaklanmış olabilir. Nitekim, Yücel ve arkadaşları (2015), TMS/TFRS'ye yönelik akademik çalışmaların 2007-2014 yılları arasındaki dağılımlarını incelemişler ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları konusunda en fazla çalışma yapılan yılların 2012 ve 2013 yılları olduğunu ortaya koymuşlardır. Öncü ve arkadaşları (2014), 2007-2014 yılları arasındaki bağımsız denetim ile ilişkili akademik çalışmalar (tez ve makale) üzerinde yaptıkları literatür taraması neticesinde en fazla yayının 2013 yılına ait olduğunu ve fakat bu yayınların büyük çoğunluğunun lisansüstü tezlerden oluştuğuna dikkat çekmişlerdir.

2013 yılında denetim konusundaki çalışmalar ağırlıklı olarak tezlere yönelmiş ve bu durum makale sayısında azalış meydana getirmiştir. Tezlerin makaleye çevrilmesi ve farkındalığı art-

tırmasıyla 2013 yılından itibaren tekrar giderek artan oranda makale yayınlandığı görülmektedir.

4.2. Yıllar Bazında Makalelerin Türlerine Göre Dağılımı

Araştırma kapsamında analiz edilen 250 makale, uygulama, teorik ve araştırma (kavramsal) makale olmak üzere üç grupta sınıflandırılmıştır.

Uygulama makaleleri ise, konunun muhasebe kayıtlarıyla bağdaştırılarak uygulanmasını sağlayan, çeşitli rapor, belge, olay veya verilerin incelenmesi yoluyla konuya açıklık getiren makaleler olarak kabul edilmiştir.

Kavramsal (teorik) makaleler, herhangi bir araştırma, uygulamaya yer vermeden sadece ilgili konu hakkında bilgi aktaran veya açıklama yapan makaleler olarak nitelendirilmiştir.

Araştırma makalesi olarak nitelendirilen makaleler, çalışma kapsamında "araştırma" bölümü bulunan ve elde edilen verilerin nitel veya nicel analiz teknikleri kullanılarak analiz edildiği makalelerdir.

Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda 240 makalenin türlerine göre dağılımı Tablo 1'de gösterildiği gibidir:

Tablo 1: Yıllar Bazında Makalelerin Türlerine Göre Dağılımı

| Yıllar | Makale sayısı | Makale Türü | | |
|---------------|-------------------|------------------|-----------------------|------------------------|
| | | Uygulama | Teorik (Kavramsal) | Araştırma (Ampirik) |
| 2007 | 9 | 1 | 7 | 1 |
| 2008 | 11 | 0 | 4 | 7 |
| 2009 | 13 | 0 | 9 | 4 |
| 2010 | 15 | 2 | 8 | 5 |
| 2011 | 21 | 0 | 13 | 8 |
| 2012 | 31 | 2 | 17 | 12 |
| 2013 | 26 | 2 | 11 | 13 |
| 2014 | 29 | 4 | 15 | 10 |
| 2015 | 36 | 5 | 15 | 16 |
| 2016 | 49 | 6 | 20 | 23 |
| Toplam | 240 (%100) | 22 (%8,8) | 120 (%50) | 100(%41,2) |

Tablo 1'e göre, son 10 yıllık dönemde denetim konusunda yapılmış çalışmaların kavramsal yani teorik olduğu görülmektedir. Toplam çalışma sayısının yarısı (%50) teorik, %41,2'si araştırma ve %8,8'si ise uygulama niteliği taşımaktadır. Benzer sonuç, Selimoğlu ve Uzay (2007) tarafından gerçekleştirilen, 1995-2006 dönemine ait 10 yıllık bağımsız denetim çalışmalarına ilişkin literatür incelemesinde de görülmüştür. Selimoğlu ve Uzay (2007), söz konusu dönemde yapılan çalışmaların %90 oranında teorik olduğunu buna karşılık %6 gibi küçük bir oranda ise uygulamalı araştırma çalışmalarının var olduğuna dikkat

çekmişlerdir. Çalışmalarının üzerinden geçen 10 yıllık süre zarfında denetim alanında araştırma çalışmalarının artış gösterdiği ve neredeyse teorik çalışmalara yaklaştığı Tablo 1'den görülmektedir.

4.3. Yıllar Bazında Makalelerin Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

Araştırma kapsamına alınmış 240 makale, kaleme alındıkları yazar sayıları bakımından tek yazarlı, iki yazarlı ve daha fazla yazarlı olmak üzere üç grupta sınıflandırılmışlardır. Tablo 2, makalelerin yazar sayılarına göre yıllar bazında dağılımını göstermektedir.

Tablo 2: Yıllar Bazında Makalelerin Yazar Sayılarına Göre Dağılımı

| Yıllar | Makale sayısı | Yazar Sayısı | | |
|---------------|---------------|-------------------|-------------------|-----------------|
| | | Tek yazarlı | İki yazarlı | İkiden fazla |
| 2007 | 9 | 5 | 4 | 0 |
| 2008 | 11 | 6 | 2 | 3 |
| 2009 | 13 | 5 | 6 | 2 |
| 2010 | 15 | 10 | 4 | 1 |
| 2011 | 21 | 10 | 10 | 1 |
| 2012 | 31 | 10 | 15 | 6 |
| 2013 | 26 | 16 | 9 | 1 |
| 2014 | 29 | 9 | 13 | 7 |
| 2015 | 36 | 9 | 21 | 6 |
| 2016 | 49 | 12 | 29 | 8 |
| Toplam | 240 | 93 (%39,6) | 114 (47,2) | 35 (%14) |

Tablodan, akademisyenlerin daha çok iki kişi bir araya gelerek makale yazmaya eğilimli oldukları görülmektedir. Toplam mevcut içerisinde %47,2 oranında iki yazarlı, %39,6 oranında tek yazarlı ve %14 oranında ikiden fazla yazarlı makale olduğu gözlenmektedir. Selimoğlu ve Uzay (2007)'ın çalışmalarına ilişkin 1995-2006 dönemlerinde yayınlanan makalelerde ikiden fazla yazarlı makalelerin oranı (%4) bu çalışmada olduğu gibi tek veya iki yazarlı olanlara kıyasla daha azdır. Ancak, bu çalışmanın aksine Selimoğlu ve Uzay (2007) çalışmalarında, %13 oranında iki yazarlı ve %83 oranında tek yazarlı makalelerin olduğunu tespit etmişlerdir. Çalışmalarının üzerinden geçen 10 yıllık süre zarfında akademisyenler arasında iş birliği ve ortaklaşa çalışmanın artış gösterdiği söylenebilir.

4.4. Yıllar Bazında Makalelerin Yayınlandıkları Dergilere Göre Dağılımı

Araştırma kapsamında tutulan dergiler, Türkiye'de eğitim veren kamu ve özel üniversitelerin Sosyal Bilimler Enstitüleri, İktisadi ve İdari Bilimler Fakülteleri ile İşletme/İktisat fakülteleri tarafından yayınlanan sosyal bilimler alanındaki dergilerdir. Ayrıca, araştırma kapsamına dâhil edilen ikinci grup dergiler, muhasebe biliminde önem taşıyan araştırma dergilerinden uluslararası endekslerde taranan Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi (MÖDAV), Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD) ve Muhasebe ve Denetime Bakış Dergileridir.

Tablo 3 yıllar bazında makalelerin yayınlandıkları dergi türlerine göre dağılımını göstermektedir.

Tablo 3: Yıllar Bazında Makalelerin Yayınlandıkları Dergi Türlerine Göre Dağılımı

| Yıllar | Makale sayısı | Dergi Türü | | |
|---------------|-------------------|-------------------------|-------------------|------------------|
| | | Sosyal Bilimler Dergisi | İİBF Dergisi | Diğer |
| 2007 | 9 | 1 | 4 | 4 |
| 2008 | 11 | 0 | 3 | 8 |
| 2009 | 13 | 2 | 4 | 7 |
| 2010 | 15 | 7 | 6 | 2 |
| 2011 | 21 | 3 | 8 | 10 |
| 2012 | 31 | 6 | 7 | 18 |
| 2013 | 26 | 3 | 7 | 16 |
| 2014 | 29 | 3 | 9 | 17 |
| 2015 | 36 | 6 | 15 | 15 |
| 2016 | 49 | 10 | 13 | 26 |
| Toplam | 240 (%100) | 41 (%17,2) | 76 (%30,8) | 123 (%52) |

Tablo 3'e göre, 2007 – 2016 yılları arasında denetim konusundaki makalelerin yarısından fazlasının (%52) üniversitelerin sosyal bilimler enstitüleri ile iktisadi ve idari bilimler fakülteleri tarafından çıkarılan dergiler dışındaki dergilerde yayımlandığı görülmektedir. Üniversite dergileri sosyal bilimler alanındaki tüm konulara yönelik makale kabulü gerçekleştirdiklerinden, yazarların, denetimle doğrudan ilişkili olarak düşündükleri araştırma dergilerine yönelmeleri oldukça olağandır. Nitekim Öncü ve arkadaşları (2014) tarafından yapılan çalışmada da benzer sonuç vurgulanmaktadır. Çalışmalarının sonucuna göre, üniversite dergilerinde yayınlanan makale oranı %15,9 iken muhasebe alanındaki araştırma dergilerinde denetim

konusunda yayınlanan makale oranı %74,2 olarak vurgulanmıştır. İki çalışma arasındaki oran farklılığı, kapsam dâhilinde tutulan dergi sayılarından kaynaklanmaktadır. Öncü ve arkadaşları (2014) 16 üniversite dergisi ile 6 araştırma dergisini kapsama almışlardır.

4.5. Yıllar Bazında Makalelerin Konularına Göre Dağılımı

Makaleler araştırma konuları bakımından sınıflandırılırken en kapsamlı şekilde denetim türleri ele alınmıştır. Yapılmış olan çalışmalar denetim türleri bakımından gruplandırılmışlardır. Dolayısıyla ilk belirlemede, makaleler; bağımsız denetim (dış denetim), iç denetim, kamu denetimi

ve sürekli denetim şeklinde sınıflandırılmıştır. Ancak, denetim alanındaki yeni standartlara bağlı ortaya çıkan değişim ve gelişmeler ile birlikte, konu ayırımında sınırlı denetim, güvence denetimi ve bilgisayar destekli denetimin de eklenmesine karar verilmiştir. Kamu denetimi kapsamında sadece vergi denetimi ve vergi incelemeleri ele alınmış olup “Ombudsmanlık” ile ilgili çalışmalar kapsam dışında bırakılmıştır.

Yapılmış çalışmalar incelendiğinde bağımsız denetim (dış denetim) konusunda birçok alt alana ait çalışmaların olduğu tespit edilmiş ve dolayısıyla bağımsız denetimin alt konular halinde toplanması gerektiği kararına varılmıştır. Alt konuların belirlenmesinde denetim sürecinde önem arz eden konular seçilmiştir. Bağımsız denetime ilişkin belirlenen alt konular başlıklar halinde Tablo 4’te sunulmuştur.

Tablo 4: Bağımsız Denetime İlişkin Belirlenen Alt Konular

| Sıra No | Alt konu başlığı |
|---------|---|
| 1 | Önemlilik |
| 2 | Risk |
| 3 | Kanıt/Denetim teknikleri |
| 4 | Hata ve Hile |
| 5 | Örnekleme |
| 6 | Etik, Bağımsızlık |
| 7 | Analitik İnceleme Prosedürleri |
| 8 | Hukuki düzenlemeler/Gelişmeler/Standartlar/Güncel konular |
| 9 | Denetim Mesleği/Denetçiler |
| 10 | Denetimin Kalitesi/Önemi/Beklentiler |
| 11 | Denetimin Tamamlanması/Raporlama/Denetçi görüşleri |
| 12 | Diğer (şeffaflık, hesap verilebilirlik, genel) |

Tablo 4’te sıralanan konular ve diğer denetim konularına ilişkin, yayınlanmış çalışmaların literatür taraması sonucu elde edilen bulgular Tablo 5’te gösterilmiştir.

Tablo 5: Yıllar Bazında Makalelerin Konularına Göre Dağılımı

| Yıllar | Makale sayısı | Bağımsız Denetim | | | | | | | | | | | | | İç Denetim/İç denetçi | Vergi Denetimi | Güvence Denetimi | Süreklilik Denetimi | Denetimde Bilgisayar Kullanımı | | |
|---------------|---------------|------------------|----------|----------|--------------|-----------|-----------|--------------------------|------------------|-----------------|----------------------|---------------|-----------|-----------|-----------------------|----------------|------------------|---------------------|--------------------------------|----------|----------|
| | | Önemlilik | Risk | Kamıt | Hata ve Hile | Örnekleme | Etik | Analiz İnceleme Prosedür | Huk. Düz./Geliş. | Denetim mesleği | Den. Kalitesi /önemi | Den Raporlama | Diğ. | | | | | | | | |
| 2007 | 9 | 0 | 0 | 0 | 2 | 1 | 1 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| 2008 | 11 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 | 5 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| 2009 | 13 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 1 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 2 | 0 | 2 | 3 | 1 | 0 | 1 | 1 |
| 2010 | 15 | 0 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 9 | 0 | 0 | 0 | 1 |
| 2011 | 21 | 0 | 1 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 6 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 | 7 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| 2012 | 31 | 1 | 0 | 0 | 7 | 1 | 1 | 0 | 4 | 1 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 4 | 10 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| 2013 | 26 | 0 | 2 | 0 | 4 | 0 | 0 | 0 | 3 | 2 | 0 | 0 | 3 | 0 | 0 | 3 | 7 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| 2014 | 29 | 0 | 0 | 2 | 7 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 | 2 | 0 | 0 | 4 | 5 | 4 | 1 | 0 | 1 |
| 2015 | 36 | 0 | 2 | 0 | 2 | 0 | 0 | 0 | 5 | 0 | 0 | 0 | 2 | 7 | 0 | 9 | 3 | 0 | 2 | 0 | 0 |
| 2016 | 49 | 1 | 1 | 0 | 8 | 0 | 0 | 0 | 4 | 1 | 0 | 0 | 5 | 1 | 1 | 4 | 9 | 1 | 5 | 2 | 2 |
| Toplam | 240 | 2 | 7 | 2 | 37 | 3 | 14 | 1 | 27 | 8 | 17 | 8 | 19 | 17 | 19 | 65 | 9 | 6 | 7 | 8 | 8 |

2007 – 2016 yılları arasında doğrudan muhasebe denetimi ile ilgili konularda yapılmış 240 makalenin konularına göre dağılımları Tablo 5’te gösterilmiştir. Tablo 5’e göre; genel anlamda denetim konuları bakımından en fazla çalışmanın Bağımsız denetim konusunda olduğu görülmektedir. Son 10 yıllık süreçte bağımsız denetim alanında yapılan çalışma sayısı 152 (%60,8) iken, iç denetim konusunda 66 (%26,4) çalışmanın yapıldığı görülmektedir. Bu iki konu dışında kalan ve muhasebe denetimi için yeni olarak kabul edilebilecek sürekli denetim, güvence denetimi ve denetimde bilgisayar kullanımı konularında oldukça az çalışmanın olduğu gözlenmektedir (%12,8). Bilgi teknolojilerinin denetim çalışmalarında kullanılmasına ilişkin çalışmalar 2007 yılından itibaren, özellikle bilgi teknolojileri denetimini kapsayan sürekli denetime ilişkin çalışmalar 2009 yılından itibaren ve güvence denetimi konusuna yönelik çalışmalar ülkemiz akademisyenlerince ilk olarak 2014 yılı itibariyle ele alınmaya başlanmıştır. Ara dönem finansal raporların incelenmesi amacıyla yapılan sınırlı denetim konusunda ise hiç akademik çalışmanın yapılmamış olması dikkat çekicidir.

Bağımsız denetim alt konuları itibariyle ele alındığında, en fazla çalışmanın hata ve hileler konusunda, en az çalışmanın ise analitik inceleme prosedürleri ve önemlilik konularında olduğu görülmektedir. Akademisyenler tarafından önem arz eden ikinci konu; muhasebe denetimi ile ilgili meydana gelen hukuksal düzenlemeler ve gelişmelerdir. Bu konularda yayınlanan makalelerin daha çok teorik ve bilgi vermeye yönelik olduğu görülmektedir. Ayrıca, bu makalelerin genellikle Uluslararası denetim standartlarının açıklanması ve Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun muhasebe denetimi üzerindeki etkilerine ilişkin yayınlanmış çalışmalar olduğu da gözlenmiştir. Bağımsız denetim altında ele alınan denetimde etik ve bağımsızlık konularına özellikle 2012 yılından itibaren daha fazla önem verildiği gö-

rülmektedir. Denetimin kalitesinin artırılması ve denetimden beklentiler konularında 2007 yılından itibaren çalışmalar yapılmakta ve özellikle son yıl (2107 hariç) en yüksek sayısına ulaştığı görülmektedir. Bağımsız denetim kapsamındaki alt konular itibariyle dikkat çeken bir diğer konu, denetimin raporlanmasına ve denetçi görüşlerine ilişkin çalışmaların 2015 yılına kadar hiç yapılmamış olmasıdır. Bunun nedeni, Kamu Gözetim Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun 2014 yılından itibaren denetimin tamamlanması ve raporlanması ile ilgili işlemlere ilişkin standartlar yayınlamış olmaları ve böylece akademisyenler arasında farkındalık yaratmış olmaları gösterilebilir.

Türkiye’de bağımsız denetimin son 20 yıldaki durumunu ortaya koyabilmek amacıyla Selimoğlu ve Uzay (2007)’in çalışmalarından elde ettiği bulgular kıyaslama amacıyla kullanılmıştır. Bu çalışmadan elde edilen sonuçlara göre; 1995 – 2006 yılları arasında denetim mesleği ile ilgili yayınlar %48’lik bir paya sahipken sonraki 10 yıl içerisinde bu konudaki çalışma sayısının oldukça düştüğü (%3,2) Tablo 5’ten görülmektedir. Yine aynı çalışma ile kıyaslandığında, “denetimin tamamlanması ve raporlanması” konusundaki çalışmaların %3’ten %4’e; “iç denetim ve kamu denetimi” konularındaki çalışmaların %14’ten %30’a ve “denetimde güncel konular” ile ilgili çalışmaların %7’den %10,8’e yükseldiği gözlenmektedir. 1995 – 2006 yılları arasında hiç değinilmemiş olduğu tespit edilen ara dönem finansal tabloların denetiminde raporlama (sınırlı denetim) konusuna ilişkin 2007 yılından günümüze kadar gelen süre zarfında da değinilmediği tespit edilmiştir.

5. Sonuç ve Öneriler

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de denetim alanında yapılmış akademik çalışmaların içerik analizini yaparak, bu alandaki literatürdeki boşlukları belirlemektir. Bu amaçla, Türkiye’de denetimi ile

ilgili yayınlanan toplam 133 akademik derginin 3050 adet sayısı taranmış ve denetimle doğrudan ilişkili 240 makale yayın yılları, yazar sayıları, makale türleri, yayınlandıkları dergi türleri ve konuları bakımından analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular ışığında ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibi özetlenmiştir.

İncelenen makaleler yayın yıllarına göre analiz edildiğinde, yayın sayılarının son on yılda sürekli olarak arttığı belirlenmiştir. Bu durum, Türkiye’de muhasebe akademisyenlerinin ilgi alanını denetime doğru çevirmeye başladığını göstermektedir. Bu sonuç, Türkiye’deki akademik çalışmaların Dünya’daki eğilimi takip ettiğini göstermesi açısından önemlidir. Selimoğlu ve Uzay’ın 2007 yılında yaptıkları çalışmada, bu duruma vurgu yapılmıştır. 1996-2006 döneminin incelendiği çalışmada, denetim alanında gittikçe artan bir yayın sayısının olduğu belirtilmektedir. Bu durumda, 2000’li yılların başlarından itibaren denetim alanındaki akademik yoğunluğun, günümüze kadar ivmesini devam ettirdiğini söylemek mümkündür.

İncelenen makaleler, araştırma türleri açısından analiz edildiğinde, denetim alanında ampirik ağırlıklı çalışmaların son on yılda 23 kat arttığı görülürken, teorik çalışmalar 3 kat artmıştır. Bu durum, akademisyenlerin son yıllarda ampirik çalışmalara yoğunluk verdiği şekilde yorumlanabilir. Yapılan ampirik çalışmaların birçoğunun ise denetim firmaları üzerinde gerçekleştirildiği görülmektedir. Denetim alanında yapılan akademik çalışmalarda “uygulamalı” çalışmalara fazla yer verilmediği belirlenmiştir.

İncelenen makaleler yazar sayısı açısından analiz edildiğinde, çalışmaların özellikle 2013 yılından itibaren çok yazarlı hale geldiği tespit edilmiştir. Bu durum, ortak çalışma kültürünün gittikçe arttığı şekilde yorumlanabilir. Yine aynı makalelerin analizi sonucunda, 2011 yılından itibaren

denetim alanındaki akademik çalışmaların çoğunluğunun üniversite dergileri dışında çeşitli vakıflara ait araştırma dergilerinde yayınlandığı tespit edilmiştir. Ele alınan bu durum, akademisyenlerin çalışmalarını yayınlayacakları dergileri seçerken doğrudan konuyla ilgili dergileri tercih ettikleri şeklinde yorumlanabilir. Bir başka açıdan ise, akademisyenlerin hızlı yayınlanma kriterini dikkate alarak, geniş konu kapsamı bulunan sosyal bilimler enstitüleri ile iktisadi ve idari bilimler fakülteleri tarafından çıkarılan dergileri fazla tercih etmedikleri söylenebilir.

Denetim alanındaki makalelerin son 10 yıllık içerik analizine bakıldığında, çalışma konusu olarak bağımsız denetimin alt konuları üzerinde yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetim alanında en fazla işlenen konular, hata ve hile, denetim kalitesi ve hukuki düzenlemeler konularında olmuştur. Bağımsız denetimde en az incelenen konular ise önemlilik, analitik inceleme prosedürleri, örnekleme gibi konulardadır. Bağımsız denetim dışında ise en fazla iç denetim konusunda çalışma mevcuttur. Güvence denetimi, sürekli denetim gibi konularda çalışma sayısının yetersiz olduğu görülmektedir.

Denetimde önemliliğin nasıl hesaplanacağı, örnek seçiminde istatistiki yöntemlerin nasıl kullanılacağı gibi konularda uygulamalı çalışma eksiği bulunmaktadır. Özellikle bağımsız denetim dışında kalan güncel gelişmelerin takip edilerek, ara dönem finansal tabloların denetimi, izahname-lerdeki finansal bilgilerin denetimi, proforma finansal bilgilerin denetimi, hizmet kuruluşlarındaki kontrollerin denetimi gibi yeni denetim alanlarına ilişkin çalışmaların yaygınlaştırılması ve farkındalığın artırılması sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Hansen, A., (2003), İletişim Araştırmalarında İçerik Çözümlemesi, (Der. ve Çev.: Murat S. Çebi), Alternatif Yayınları, Ankara.)
- Frey, R. L., Botan, C. H., Friedman, P. G. ve Kreps, G. L. (1992), "Interpreting Communication Research: A Case Study Approach", PrenticeHall, EnglewoodCliffs, N.J.
- Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2015); "Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi", I. Uluslararası Muhasebe Denetim Standartları Çalıştayı, 24-25 Nisan 2015, Yalova
- Selimoğlu, K.S. ve Uzay, Ş. (2007), "Türkiye’de Son 10 Yılda Bağımsız Denetim Alanında Yapılan Araştırmalar: Literatür Taraması", Mali Çözüm, Sayı:83, ss:39-52
- Öncü, M.A., Yücel, S. ve Bağdat, A. (2014), "Türkiye’de Bağımsız Denetim ve İlişkili Konularda Yayımlanmış Akademik Çalışmalar (2007-2014 Arası Literatür Taraması)", Bartın Üniversitesi İİBF Dergisi, Yıl: 2014, Cilt: 5, Sayı: 10, ss: 105-122
- Erserim, A. (2016), "Denetim Araştırmalarında Bağlam: Türkiye Denetim Yazını Üzerine Bir İnceleme", Finans, Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Yıl: 53, Sayı: 611, ISSN: 1307-7112, ss: 29-38
- Öğülmüş, S. (1991); "İçerik Çözümlemesi", Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, Cilt:24, Sayı: 1, ss: 213-228

E-DÖNÜŞÜM IŞIĞINDA ÇAĞDAŞ MUHASEBECİDEN BEKLENEN YETKİNLİKLERİN MUHASEBE EĞİTİMİ KAPSAMINDA TASARLANMASI*

Prof. Dr. Çağnur BALSARI**

Doç. Dr. A.R. Zafer SAYAR***

Doç. Dr. A. Fatih DALKILIÇ****

Makale Gönderim Tarihi : 01.06.2017 / Kabul Tarihi : 17.07.2017

ÖZ

Finansal veri yönetimi; finansal verinin, özel bir yazılım yardımıyla, saklanması ve muhasebe standartlarına uygun olarak işlenmesi sonucunda finansal raporların üretilmesini sağlayan süreç ve politikaları kapsamaktadır. Günümüzde iş hayatında yaşanan işlem fazlalığı ve çeşitlilik finansal veri yönetiminde e-dönüşümü zorunlu kılmaktadır. Bu dönüşüm sonucunda muhasebeciden beklenen yetkinliklerde de farklılaşmalar oluşmuştur. Bu gelişmeler ışığında günümüzde yetiştirilecek muhasebecilerin muhasebenin teorik altyapısı kadar finansal veri yönetimi alanında da yetkin olması gerekmektedir. Bu çalışmanın temel amacı öncelikle muhasebeciden finansal veri yönetimi konusunda beklenen yetkinliklerin belirlenmesi ve belirlenen yetkinliklerin eğitim programlarında ne şekilde verilebileceğinin tartışılmasıdır. Bu amaçla yetkinliklerin belirlenmesi için şirket yöneticileri, denetçiler ve mali müşavirleri kapsayan odak grup çalışmaları gerçekleştirilmiştir. Belirlenen yetkinliklerin eğitim programlarında nasıl yer bulacağı ise literatürden faydalanılarak tartışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: E-Dönüşüm, Yetkinlik, Muhasebe Eğitimi

ABSTRACT

DESIGNING COMPETENCIES IN LINE WITH E-TRANSFORMATION UNDER ACCOUNTING EDUCATION FOR THE CONTEMPORARY ACCOUNTANT

Financial information management subsumes processes and policies that convert, via special software, financial data into useful information/reports in accordance with accounting standards. In today's world there is an increase in the number of transactions in terms of volume and a variety of forces effecting e-transformation. Professional competencies that an accountant should have are differentiated by this transformation. Accounting professionals nowadays should display competence in financial information management adjacent to competency in accounting theory. The fundamental aim of the current study is to determine the necessary competencies of accounting professionals and to discuss methods for incorporating these competencies under accounting education programs. In line with these aims, focus groups including: executives, accountants and auditors are organized and the outcomes of the group are analysed through the study. Competencies and skills discovered are discussed with the help of existing literature.

Keywords: E-Transformation, Competency, Accounting Education

* Bu çalışma; 3-7 Mayıs 2017 tarihlerinde Marmara Üniversitesi İşletme Fakültesi tarafından Antalya'da düzenlenen XXXVI. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda kabul alan ve sunulan bildirinin makale olarak kaleme alınmış halidir.

** Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

*** TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi İşletme Bölümü & TÜRMOB

**** Dokuz Eylül Üniversitesi İşletme Fakültesi

1. GİRİŞ

Günümüzde muhasebe kayıt tutma fonksiyonundan finansal raporlama, denetim ve danışmanlığa doğru hızlı bir yolculuk içindeyken bu yolculukta muhasebeciden beklenen nitelik, beceri ve yetkinlikler de değişmekte ve çeşitlenmektedir. Literatür tarandığında klasik ve geleneksel olarak bir kişinin muhasebe alanında çalışabilmesi için öncelikle işletme ve örgütsel alanlar, bilgi teknolojisi, muhasebe ve muhasebe ile ilişkili bilgilere sahip olması gerektiğinin genel kabul gördüğü anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan, günümüzde finansal piyasalarda karmaşık veri ve bilgi setini en etkili yollarla finansal tablo okuyucularına sunma misyonuna sahip çağdaş muhasebeciler, sosyal sorumluluk kapsamında tüm kesimlerin gereksinim duyduğu bilgiyi tam olarak, zamanında ve etkin bir şekilde sağlamalıdır. Muhasebeci finansal veri yönetmeni fonksiyonunu üstlenmektedir. Finansal veri yönetimi; finansal verinin, özel bir yazılım yardımıyla, saklanması ve muhasebe standartlarına uygun olarak işlenmesi sonucunda finansal raporların üretilmesini sağlayan süreç ve politikaları kapsamaktadır. Günümüzde iş hayatında yaşanan işlem fazlalığı ve çeşitlilik, finansal veri yönetiminde e-dönüşümü zorunlu kılmaktadır. Zira muhasebe mesleği yaşanan gelişim ve dönüşüm içinde çok farklı yeni uzmanlık alanlarıyla tanışmaktadır.

Muhasebe mesleği günümüzde küresel düzeyde önemli değişim ve gelişim süreci içerisinde. Globalleşme sürecinde sınır ötesi faaliyetlerin artan rekabet ortamında yoğun bir şekilde gerçekleştirilmesi muhasebe mesleğine atfedilen önemi artırırken, meslekte uzmanlaşmayı da ön plana çıkarmaktadır. Meslekte uzmanlaşma; uluslararası düzeyde yeni alanlar ve pazarları meslek mensuplarının önüne yeni fırsatlar ve mesleki açılım olanakları olarak çıkarmaktadır. Muhasebe; defter tutma fonksiyonundan finansal raporlama

alanına yönelik hızlı bir yolculuk içinde bulunmakta olup, muhasebe mesleği de son yıllarda kabuk değiştirmekte, farklı uzmanlık alanlarına yönelmektedir. Özellikle Enron ve sonrası yaşanan muhasebe skandalları ile birlikte küresel düzeyde finansal mimari yeniden şekillenmekte; ulusal ve uluslararası düzenleyici otoriteler ve standart koyucu kurullar düzenleme ve standartlarını eskisinden daha özenle değerlendirmekte ve yenilemektedirler (Sayar, 2010).

Bu gelişmeler ışığında; günümüzde yetişecek muhasebecilerin muhasebenin teorik altyapısı kadar finansal veri yönetimi alanında da yetkin olması gerekmektedir. Zira yukarıda açıklanan tüm yeni uzmanlık alanları finansal veri yönetimini gerekli kılmakta ve bu yönetim e-dönüşüm ile birlikte gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla finansal veri yönetim sürecinin e-dönüşümü kapsamında çağdaş muhasebecinin sahip olması gereken bilgi, beceri ve yetkinlikler nelerdir, söz konusu bilgi, beceri ve yetkinlikler eğitim programlarında nasıl yer bulmalıdır, çağdaş muhasebecinin yetiştirilmesi için nasıl bir eğitim programı tasarlanmalıdır sorularına bu çalışmada ışık tutulmaya çalışılmaktadır.

2. Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Mesleğindeki Yeri

Subaşı ve Suvacı (2010) tarafından özetlendiği üzere; Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) - Uluslararası Eğitim Standartları; temel olarak muhasebecilerin sahip olması gereken bilgiler ve becerileri açıklamaktadır. Buna göre muhasebecinin sahip olması gereken temel bilgiler; genel bilgiler, temel örgüt ve işletmecilik bilgileri, temel bilgi teknolojileri bilgileri ve muhasebeyle ilgili bilgiler başlıkları altında toplanmaktadır. Bu başlıklardan, temel bilgi teknolojileri ile ilgili açıklamalar aşağıda verilmektedir.

Bilgi teknolojisi, muhasebecilik mesleğinin uygulama alanını değiştirmiştir. Muhasebecilik

mesleğinde, sadece bilgi sistemini kullanmak meslek mensubuna değer katmamaktadır. Sistemi oluşturma, şekillendirme ve yönetme de önem kazanmıştır. Muhasebecilere, bilgi teknolojisi ve sistemlerini kullanabilme ve değerlendirebilme için gereksinim duyulan bilgi ve becerileri sağlamanın yanında bu sistemleri oluşturabilme ve yönetebilme bilgisi de verilmelidir. Bu bilgiye sahip bir muhasebeci, donanım ve yazılım ürünlerini kullanabilen biri niteliğindedir. Muhasebeci, ayrıca işletim sistemleri, yönetim süreçleri hakkında da bilgiye sahip olursa bilgi teknolojileri ürünlerini ve sistemlerini geliştirmek ve uygulamak için istenen becerilere de sahip olmuş olur. Günümüzde, tüm muhasebecilerin bilgisayara dayalı sistemlerde iç kontrol, bilgi teknolojisini edinme, yönetme, uygulama ve kullanma ve bu sistemleri değerlendirme bilgi ve becerilerine sahip olmaları beklenmektedir. Bilgi teknolojisi, küreselleşen ekonomi, yeni rekabet kaynakları ve büyük sorumluluk talebinin etkisiyle muhasebe mesleğinin yapısı ve istenen bazı beceriler değişmiştir (IFAC, 2017).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), bilgiyi ders müfredat programlarının içerikleri olarak tanımlarken, becerileri bilgiyi başarılı kullanmadaki sonuç olarak ifade etmiştir. Beceriler, genelde özel derslerle elde edilememektedir ancak mesleki deneyim ve eğitim programlarının toplam etkisi sonucu edinilmektedir. IFAC Uluslararası Eğitim Standartlarına göre muhasebe mesleğine sahip kişiler için istenen beceriler; entelektüel beceriler, iletişim becerileri (sözlü-yazılı iletişim), kişiler arası beceriler, teknoloji becerileri olarak sıralanabilir.

Teknoloji becerileri, günümüz ekonomi ve ticaret dünyasında teknoloji kullanımı ve bilgi teknolojilerinden yararlanmayı tanımlamaktadır. Çağdaş muhasebeci çalışmalarında ve problem çözümlerinde bilgi teknolojilerinden ve sosyal medyadan olabildiğince yararlanmak durumundadır. Program dillerini bilmek, yazılım programlarını kullana-

bilmek, web tabanlı muhasebe ve denetim uygulamalarına hâkimiyet, bu becerileri muhasebe uygulamalarında yön vermek ve bilgi teknolojilerini muhasebenin yeni uzmanlık alanlarında kullanmak gerekmektedir.

Literatür tarandığında yazarların konuya ilişkin çok benzer değerlendirme ve çıkarımlar içersinde oldukları görülmüştür. Burnett (2010) “Muhasebe Eğitiminin Geleceği” başlıklı çalışmasında; Amerika Birleşik Devletleri’nde (ABD’de) ülke bazında 1999 yılı genelinde yaptığı saha çalışması kapsamında çağdaş muhasebecinin sahip olması gereken yetkinlikleri kişisel-mesleki yetkinlikler ve teknoloji becerileri olmak üzere ilk aşamada iki kategoride belirlemiştir. Kişisel-mesleki yetkinlikler kategorisinde dört temel yetkinliği şu şekilde sıralamaktadır:

- Analitik ve araştırmacı düşünme yeteneği
- Yazılı iletişim becerisi
- Sözlü iletişim becerisi
- Karar verme becerisi

Burnett’e göre ikinci kategori yazılım programları kullanabilme ve bilgi işlem teknolojilerine hâkimiyeti kapsayan teknoloji becerileridir. Günümüz iş yapış şekli düşünüldüğünde teknoloji becerilerine sahip olmak kişisel-mesleki becerilerden daha da ön plana çıktığını belirten Burnett fakültelerde yeni girişimlere motivasyon sağlayan temel unsurun da öğrencilere sağlanan burs olanakları olduğunu ileri sürmektedir.

Palmer, Ziegenfuss ve Pinsker (2004) ise “Muhasebe ve Denetçilerin Uluslararası Düzeyde Bilgi Birikimleri, Beceri ve Yeterlilikleri” başlıklı çalışmalarında özellikle Enron ve sonrası yaşanan küresel muhasebe skandalları sonrası çağdaş bir muhasebecinin sahip olması gereken bilgi birikimi, beceri ve yeterlilikleri yaptıkları saha çalışması sonrasında şu şekilde sıralamışlardır:

- İletişim becerisi
- Takım halinde uyumlu çalışma becerisi
- Genel işletmecilik bilgisi
- Muhasebe bilgisi
- Sorunları çözebilme becerisi
- Bilgi teknolojileri
- Kişisel özellik davranış ve tutumlar ve
- Bilgisayar kullanım becerileri.

Palmer, Ziegenfuss ve Pinsker (2004) gerek lisans, gerekse lisansüstü programlarda verilecek muhasebe derslerinde ve ayrıca meslek kuruluşlarının eğitim programlarında sayılan bu bilgi, beceri ve yeterliliklere sahip olunması gereken müfredatın gerekliliğinin altını çizerek mezunların iş bulma süreçlerinde muhasebeci arayanların değerlendirme kriterlerinin de bunlardan oluştuğunu vurgulamaktadırlar.

3. Araştırma Süreci

Literatüre bakıldığında; muhasebe mesleğinde teknoloji becerilerinin öneminin hem akademisyenler hem de meslek örgütleri tarafından vurgulandığı görülmektedir. Bu çalışmanın temel amacı teknoloji becerilerinin neleri kapsadığı ve üniversite eğitiminde bu becerilerin hangilerinin verilmesi gerektiğinin ortaya koyulmasıdır. Bu amaçla, büyük ve küçük işletme temsilcileri, muhasebeci ve bağımsız denetçileri kapsayan bir odak grup çalışması yapılmıştır. Odak grup görüşmeleri, literatüre göre, daha çok bilgilerin ortaya çıkarılması amacı ile kullanılmaktadır. Çalışmanın temel hedefi, genellemeler yapmaktan çok, katılımcıların görüşlerinin ve bakış açılarının belirlenmesidir.

Muhasebe mesleğinde hizmet veren ve alanların katıldığı odak grup çalışmasına ek olarak, bir ERP uzmanı ile görüşme yapılmış ve onun gö-

zünden muhasebecinin ERP sistemine katkısının ne olması gerektiği değerlendirilmiştir.

3.1. Odak Grup Metodolojisi

Odak grup çalışmasının amacı, belirlenen bir konu hakkında katılımcıların bakış açılarının, deneyimlerinin, düşüncelerinin, algılarının, detaylı ve çok boyutlu incelenmesidir (Stewart ve Shamdasani, 1990; Kitzinger, 1994, 1995; Krueger, 1994; Gibbs, 1997; Bowling, 2002). Kreuger (1994)'e göre odak grup görüşmelerinin amacı, katılımcıların bir konu hakkındaki görüşlerinin anlaşılması ve görüş çeşitliliğinin ortaya çıkarılmasıdır. Bu metodolojinin, muhasebe mesleğinde değişen koşullar altında teknolojinin rolü konusunda bir araştırma için uygun olduğu düşünülmektedir.

3.2. Odak Grup Aşamaları

a. Konunun belirlenmesi ve önemli alt başlıkların çıkarılması

Çalışmanın temel amacı, bir muhasebecide bulunması gereken teknolojik yetkinlik ve becerilerin belirlenmesi ve bu yetkinlik ve becerilerin üniversite eğitimine entegrasyonu olarak belirlenmiştir. Bu amaçla, günümüzde muhasebe alanında çalışan profesyonellerden temel beklentiler, bu beklentilerdeki değişiklikler, teknolojinin muhasebe mesleğine etkisi, meslekte çalışanların teknoloji ile ilişkileri ve teknoloji ile ilgili geliştirilmesi gereken beceri ve yetkinlikler ve teknolojik beceri ve yetkinliklerin üniversite düzeyinde nasıl ele alınması gerektiği konularına bu odak grup çalışmasında değinilmiştir.

b. Katılımcıların belirlenmesi

Odak grup çalışmasına muhasebe mesleğini yapan ve muhasebe hizmeti alan kişilerin katılımı amaçlanmıştır. Bu durumun, beklentilerin hem hizmeti veren hem hizmeti alan tarafından tartışılmasına olanak vereceği düşünülmüştür. Bu bağlamda, büyük ve küçük işletme temsilcileri,

bürosu olan bir SMMM ve bağımsız denetim hizmeti veren bir Denetçi-SMMM olmak üzere 4 kişi çalışmaya katılmaya davet edilmiştir. Odak grup görüşmeleri için belirlenen optimum katılımcı sayısı literatüre göre 4-10 arasında değişmektedir (MacIntosh, 1981; Kitzinger, 1995; Gibbs, 1997).

c. Yer ve Zaman

Odak grup çalışması İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'nın sağladığı bir derslikte gerçekleştirilmiştir. Araştırmacılar odak grup çalışmasında moderatör ve raportör olarak görev yapmışlardır.

d. Analiz

Odak grup çalışması sonucunda araştırmacıların tutmuş oldukları notlar karşılaştırmalı olarak içerik analizine tabi tutulmuş ve ana konulara ilişkin cevaplar çalışmanın sonuçları kısmında raporlanmıştır.

e. Odak Grup Çalışması: Uygulama

Odak grup çalışmasında konu ile ilgili birinci aşamada belirlenmiş temel sorular tartışmanın belirli noktalarında moderatörler tarafından katılımcılara yöneltilmiştir. Odak grup çalışmasında kullanılan ana başlıklar ve içerik analizi sonuçları aşağıda verilmiştir:

i. Günümüzde muhasebe alanında çalışan profesyonellerden beklentiler:

- *Büyük işletme temsilcisi: "Muhasebe her şeyden önce işletmedeki kontrol noktasıdır. Bu noktada muhasebe kayıtlarının atılmasından çok, kayıtların doğru atılmasını sağlayan sistemin kurulması en önemli konudur. Muhasebeci bu konuda veri tabanı yönetimi ve süreçlerin tasarlanması konusunda yetkin olmalıdır. Ayrıca tasarlanan süreçlerin sürekli test edilmesi, özel durumların belirlenmesi konuları da muhasebecinin alanına girmektedir."*

- *Küçük işletme temsilcisi: "Bilgi güvenliği çok önemlidir. Muhasebeden beklenen, yasal zorunlulukları zamanında yerine getirmesi ve şirketi bu yönden zarara uğratmaması önemlidir. Mevzuata hakim olup bu konuda gerekli yönlendirmelerde bulunabilmesi elzemdir. Ayrıca makul bir ücret talep etmesi gereklidir."*
- *Muhasebeci: "Beklentiler çok fazladır; finansal ve yasal olarak her türlü danışmanlık hizmeti bekleniyor ancak bunun karşılığını verme konusunda işletmeler çok isteksiz ve bizim zaman kısıtlarımız çok düşünülüyor. Özellikle yasal zorunluluklar çok önemli görülüyor."*
- *Bağımsız denetçi: "Denetçiler hazır olarak şirket tarafından sunulan iş akışı şemaları ve belge düzenlerine bakarak hareket ediyorlar bu noktada kendileri "FlowChart" hazırlamıyorlar. Bu nedenle sistemsel bir hizmet beklenmiyor ancak iş akışları düzgün tanımlanmış ve işleyen bir şirketin denetimi çok daha hızlı ve sorunsuz oluyor."*

ii. Geçmişe göre değişen beklentiler:

- *Büyük işletme temsilcisi: "İş hayatı ve gerçekleşen işlemler günümüzde daha karmaşık. Bu karmaşık işlemlerin verilerinin sisteme doğru yansıtılması ve bunlara uygun süreçlerin belirlenmesi önemlidir."*
- *Küçük işletme temsilcisi: "Beklentilerde çok değişen bir şey bulunmamaktadır."*
- *Muhasebeci: "Artık yasal raporların çıkmasının yanı sıra finansmana yönelik taleplerde artış var. Finansal analiz ve yönlendirme, banka işlemleri ile ilgili yönlendirme, raporlama konusunda beklentiler arttı. Bu anlamda daha çok mesleğin yönetime yardımcı, analiz kısmı ön plana çıkmaktadır."*
- *Bağımsız denetçi: "Çok bir değişiklik bulunmamaktadır."*

iii. Teknolojinin muhasebe mesleğine etkisi:

- *Büyük işletme temsilcisi: “Teknoloji muhasebe mesleğini hem kolaylaştıran hem de sürekli kendini geliştirmesini gerektiren bir alan. Muhasebeciler bir ERP sisteminin çalışma mantığını bilmeli ve bu sisteme katkı sağlayan bir odak olmalıdır.”*
- *Küçük işletme temsilcisi: “Teknoloji sayesinde bilgiye daha hızlı ulaşmak mümkün. Bilgi paylaşımı arttı. Bilgi güvenliği problemi ile başa çıkılması gerekiyor, bilginin saklanması, yedeklenmesi ve paylaşılması konusunda sorunlar olabiliyor.”*
- *Muhasebeci: “Teknoloji tabii ki hız kazandırdı. Ancak herkes aynı teknolojiye ulaşabildiği için hata kabul etmiyor ve beklentiler arttı. Müşterilerin bize ulaşımı arttığı için her an her konuda anında bilgi sağlanması zorunluluğu oluştu. Bu konuda bizim hayatımızı hem zorlaştırdı hem kolaylaştırdı denebilir.”*
- *Bağımsız denetçi: “Şirkete gidince eğer ciddi büyüklükte şirket ise ve ERP kullanıyorsa şirket denetçiye data çekebileceği bilgisayar tahsis edip kısaca nasıl rapor alınacağını gösteriyor; denetçi gerekli raporu kendi çekip farklı tarihlerde tekrar alabiliyor. Türkiye özelinde, vakit baskısı çok ve eksik elemanla iş yapıldığı için genelde check list mantığı ile belge alınıp belge üzerinden gidiliyor. Teknolojik altyapıya girilmiyor/girilemiyor. Ama bu önemli bir eksiklikler.”*

iv. Meslekte çalışanların teknoloji ile ilişkileri:

- *Büyük işletme temsilcisi: “Şirket çalışanları içerisinde teknoloji adaptasyonu konusunda en çok zorluk yaşayan kesim muhasebecilerdir.”*
- *Küçük işletme temsilcisi: “Genel bilgi olarak orta ve ortanın altında. Burada yaşa göre*

fark var. Gençler teknoloji ile daha iyi ama yine de yeterli değil. Bir problem çıktığında biz kontrol etmezsek sorun oluyor. İş yerinde bir prosedür varsa ona uyuyor ama kendisi bunu geliştirmiyor. Özellikle veri güvenliği konusunda daha yetkin olmalı. Bilgisayar yazılımlarının alındığı yerler ve bunlardan alınan danışmanlıkta güvenlik problemi var. Muhasebecinin buna çözüm bulması gerekiyor.”

- *Muhasebeci: “Teknoloji kullanımında genç yaşlı ayrımı söz konusu. İşin yasal kısmını bilgisayar olmadan çözmek imkânsız. Ancak analiz konusunda teknoloji kullanımı üst düzeyde değildir.”*
- *Bağımsız denetçi: “Çok problem bulunmaktadır.”*

v. Teknolojik olarak geliştirilmesi gereken konular:

- *Büyük işletme temsilcisi: “Süreç mantığının oluşturulması gerekli. Muhasebe genellikle evrak gelince kayıt atma mantığında ama evrağa dayalı sistem çok sıkıntı yaratabilir. Evrak kayıpsa ya da yanlışsa bunu gösterebilen sistem kurulması gereklidir. Muhasebe süreci bakarak doğru kaydı oluşturabilmeli. Ayrıca işletmelerde “muhasebe kılavuzu” oluşturularak, kimin kaydı attığından bağımsız olarak sürecin doğru işlenmesi sağlanmalı. Şu anda genellikle sistem kişilere bağlı çalışıyor. Bu çok hatalı bir yaklaşımdır. Şu anda sistemde bir hata oluştuğunda düzeltme kayıtları ile basitçe düzeltme yoluna gidiliyor. Bu bakış açısı çok hatalı, hatanın sistemsal nedenini araştırıp bir daha olmaması için sistemde yapılması gereken değişiklikler uygulanmalı. Bakış açısı bu yönde değişmelidir.”*
- *Küçük işletme temsilcisi: “Veri güvenliği konusuna eğilmek gereklidir.”*

- *Muhasebeci: “Analiz yapabilmek için gerekli bilgi ve beceriye sahip olunması gerekli. İyi Excel kullanımı analiz için önemlidir.”*
- *Bağımsız denetçi: “Excel önemli bir araç; genelde şirket yeni gelenlere eğitim veriyor bu konuda ama öğrenciler bu konuda çok zayıf geliyorlar. Temel fonksiyonların kullanımı ve kısa yolları öğrenmek yerinde olacaktır.”*

vi. Üniversite düzeyinde, bir muhasebecinin teknoloji alanında kazanması gereken bilgi ve beceriler:

- *Büyük işletme temsilcisi: “Üniversitede öğretilmesi gereken en önemli konu “yönetim bilgi sistemleri tasarımı”, bu konunun iç kontrol ve finansal raporlama ile bağlantılı öğretilmesi gerekiyor. Muhasebecinin ayrıca “veri tabanının temel kuralları” ve “veri tabanı ilişkilerinin nasıl kurulacağı” ile ilgili bilgi sahibi olması gerekli. Bu konuda yetkinliğin artması için “basit bir programlama dilinin” öğretilmesi çok faydalı olabilir. “Algoritma mantığının” oluşması için bu faydalı olacaktır. Herhangi bir muhasebe paket programının öğretilmesi hiç gerekli değil. Sistem mantığını kurabilen muhasebeci, herhangi bir programda hatta Excel üzerinde bile veri analizlerini gerçekleştirebilir. Ancak Excel’in bir veri depolama değil veri işleme programı olduğu unutulmamalıdır.”*
- *Küçük işletme temsilcisi: “Muhasebe paket program öğrenmesi gerekli değil, zaten staj aşamasında muhasebe programları bilgisi oluşuyor. Temel muhasebeyi biliyorsa herhangi bir programı kullanması zor değil. Zaten işletmelere kullanacakları programı çalıştıkları muhasebeci öneriyor. Dolayısıyla bildiği programı öneriyor.”*
- *Muhasebeci: “Temel muhasebe ve finansal analiz bilmek önemlidir. Bilgisayar prog-*

ramları sürekli değişiyor ve o zaten meslek lisesi mezunlarına kalıyor. Ancak iyi analiz yapabilen muhasebeci önemli bunun için de temel iyi olmalıdır.”

- *Bağımsız denetçi: “Muhasebede temel alanla ilgili çok iyi bilgiye sahip bir öğrencinin bu bilgilerini herhangi bir teknolojik platforma taşınması iş ortamında çok kolay o nedenle temel bilgi önemli. Eğitim esnasında, teknoloji ile ilgili olarak, özellikle excelde proje yapılması; temel tabloların excelde hazırlanması iş hayatına hazırlıkta faydalı olacaktır.”*

3.3. Odak grup araştırması sonuçları

Çalışmada ortaya konulan görüşler; muhasebe hizmeti alan ve muhasebe hizmeti veren kesim temsilcilerinden ayrı ayrı incelenerek sunulmaktadır.

Muhasebe hizmeti alan kesimler arasında işletmenin büyüklüğü ve yapılan işin karmaşıklığına göre muhasebeden beklentilerin ayrıştığı ve farklılaştığı gözlemlenmektedir. Büyük bir üretim işletmesinde muhasebe bilgisi iç kontrol ve yönetim karar verme sistemlerinin önemli bir girdisi olarak görülürken, küçük bir ticari işletmede yasal yükümlülükleri yerine getirilmesi için alınan bir hizmet olarak değerlendirilmektedir. Bu farklı beklentilerden dolayı muhasebecinin sahip olması gereken ve ondan beklenen teknolojik beceri ve yetkinlikler de farklılaşmaktadır. Büyük işletmeler muhasebecinin bilgi sistemi yaklaşımını benimsemesi ve sistemin tasarlanması, sürekli kontrolü ve iyileştirilmesi konusunda katkı sağlamasını beklerken, küçük işletmeler hızlı veri paylaşımı ve veri güvenliği konularının önemini vurgulamaktadır. Diğer taraftan; her iki kesim işletme temsilcisi de muhasebecilerin teknoloji konusunda daha iyi eğitim almalarının gerektiğini vurgulamaktadır. Ancak alınan eğitimde esas olanın temel muhasebe bilgisi olduğu ve üniversite düzeyinde muhasebe programı öğretilmesinin

gereksiz olduğu vurgulanmıştır. Bunun yerine bilgi sistemi yaklaşımını benimseyen, bilgisayarlarla sistemin kurulması ve kontrolü aşamasında birlikte çalışabilen bir muhasebeci profiline vurgu yapılarak bu yetkinlikte bir muhasebecinin yetiştirilmesinin önemi vurgulanmıştır. Bu muhasebecinin disiplinler arası bilgi ve beceri gereksinimini de ortaya koymaktadır.

Sonuçların muhasebe hizmeti veren taraflar açısından incelenmesinde ise, temelde teknolojinin işlerine hız kazandırdığı, hata oranını azalttığı görüşü hakimdir. Ancak; özellikle muhasebe hizmetlerinde teknolojinin kişilere ve veriye ulaşımı kolaylaştırmasından dolayı müşterilerin muhasebeciden her an her hizmeti beklediği ve bunun bir zaman baskısı yarattığı özellikle vurgulanmaktadır.

Sonuç itibarıyla; muhasebe eğitiminde teknolojinin yeri konusunda muhasebe hizmeti veren kesim ile alan kesimin görüşleri örtüşmektedir. Temel muhasebe bilgisi olan ve bunu sistem mantığına oturtabilen bir muhasebecinin teknoloji konusunda sıkıntı yaşamayacağı, üniversite düzeyinde herhangi bir programa yoğunlaşmanın gereksiz olduğu ve temel analizlerde iyi excel kullanabilmenin yeterli olduğu görüşü hem muhasebe hizmeti alan hem de veren kesimin ortak bir görüşüdür.

3.4. ERP uzmanı ile görüşme bulguları

Odak grup çalışması haricinde bir ERP uzmanı ile araştırma konusuna ilişkin yapılan görüşmede alınan değerlendirmeler ve elde edilen bulgular ise aşağıda yer almaktadır:

- “SAP programının kullanıcı ara yüzleri çok fonksiyonel değil, bu nedenle çoğu şirkette ara yüzü geliştirecek destek çalışmalar yapıyoruz. Bu nedenle üniversitede bir muhasebefinans öğrencisine direkt olarak SAP programı göstermek çok da gerekli değildir.”
- “SAP ve diğer ERP programlarına hâkim

kullanıcı bulma konusunda şirketler sorun yaşıyorlar. Özellikle uluslararası şirketlerde ciddi açık var ama bunun nedeni esasında muhasebe ve finansal bilginin tam sindirilememiş olmasıdır. Çünkü birkaç ay içinde bu teoriyi çok iyi bilen kişi çalışacağı şirketin kullandığı sistemi kolayca öğrenebilir.”

- “IT sistemi adapte ederken ya da geliştirmeler/değişiklikler yapacakken süreçlerin iyi yönetilemediğini tasarım aşamasında hata olduğunu görüyoruz, yoksa her şeyin iyi kurulduğu bir iş akış şemasında IT rahatlıkla destek sağlayabilir.”
- “Piyasada genelde IT ve accounting arasında iletişim problemi yaşandığı söyleniyor ki gerçekten böyle ama bunun nedeni muhasebecilerin kendi yaptıkları işi tam olarak bütünsel bakış açısıyla kavrayamamasıdır.”
- “Proje yönetimi konusunda temel bilgi verilmesi üniversitede bu bakımdan yararlı olabilir.”

4. Sonuç: Araştırma Sonuçları ile Literatür Işığında Muhasebe Eğitiminde Teknolojinin Yerinin Değerlendirilmesi

Literatür tarandığında yeni dünya ekonomik düzeninde, farklı alanlarda faaliyet gösterebilecek çağdaş bir muhasebecinin nasıl eğitilmesi gerektiğine yönelik benzer görüşler olduğu görülmektedir. Zira çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilen sahip olunması gereken klasik-geleceksel bilgi, beceri ve yetkinliklere ilavelerin gerekliliği üzerinde durulduğu anlaşılmaktadır.

Bunney, Sharplin ve Howitt (2015) üniversitelerden mezun olduktan sonra muhasebecilerin ne tür becerilere sahip olmaları gerektiğini yeni bilgi ekonomisi düzeninde sosyo-ekonomik bir analiz ile değerlendirmişlerdir. Buna göre; literatüre bakıldığında üniversite akademik programlarında bir muhasebecinin yetişmesi için gerekli ve

yeterli derslerin teorik olarak bulunduğu ancak mezuniyet sonrası muhasebecinin bulunacağı sosyo-ekonomik ortama yeterince hazırlanmadıkları ve dolayısıyla akademik programların bu eksikliği giderecek şekilde tasarlanmasına yönelik öneriler getirilmeye çalışılmaktadır. Yeni dünya ekonomik düzeni, dinamik ve gelişen çalışma ortamı ile muhasebe mesleğinde kariyer yapacak yeni mezunlar için uluslararası iş yapma becerisi, teknoloji kullanma becerisi, esnek düşünebilme ve karar verebilme becerisi ve disiplinler arası bilgi ve becerilere sahip olmayı gerekli hale getirmektedir.

Diğer taraftan; Jones ve Sin (2003) muhasebe alanında kariyer planlayan yeni mezunlar üzerinde yaptıkları çalışmalarında, sürekli öğrenmenin esas olduğu ve sürekli teknik uzmanlık eğitimleri ile desteklenen ve sözlü-yazılı iletişim becerisi sağlayan, analitik düşünme ve problem çözme yetkinliği veren, sağlıklı karar verme ve kritik düşünme becerilerini artıran bir eğitim programının gerekliliğinin ön planda olduğunu görmüşlerdir.

Howieson, Hancock ve diğerleri (2014) ise “Kim neyi öğretmelidir? Mali müşavirlerin eğitimlerinde üniversitelerin ve üniversite sonrası pratik uygulamaların rolüne ilişkin Avustralya yaklaşımı” adlı çalışmalarında çağdaş bir muhasebecinin yetişmesi için hangi aşamada, neyin, nasıl ve kim tarafından öğretilmesine ilişkin bir değerlendirme yapılmaktadır. Araştırmanın bulguları, Avustralya’da üniversitede eğitim alan öğrenciler, mezun olan ve mali müşavirlik faaliyetinde bulunan meslek mensupları, işverenler, muhasebe alanında düzenleyici ve denetleyici kurum yetkileri ile yapılan odak grup görüşmelerine dayanmaktadır. Odak gruplara çağdaş bir muhasebecinin yetişmesi için üniversite döneminde ve sonrasında iş yaşamı döneminde eğitimin sorumluluğu ve hangi kurumların rol üstlenmeleri gerekliliği konusunda görüşler sorulmuştur. Her ne kadar bazı denekler üniversiteler teknik uzmanlık ve iş yaşamına ilişkin tüm bilgi, beceri ve yetkinliklerin

üniversite sıralarında verilerek, her açıdan yetkin bir muhasebecinin üniversite kapısından uğurlanmasının doğru olmadığı görüşünü dile getirirler de, deneklerin büyük bir çoğunluğu çağdaş muhasebecinin yetişmesinde teknik beceri ve iş yaşamına ilişkin yeterliliklerden genel olarak üniversite eğitiminin sorumlu olduğu konusunda görüş birliği içerisindedirler.

Sonuç itibarıyla; günümüzde çağdaş bir muhasebecinin sahip olması gereken bilgi, beceri ve yeterliliklerin hangilerinin üniversite eğitimi aşamasında hangilerinin ise meslek hayatı ile birlikte verilmesi gerektiği başka bir ifadeyle eğitimde, **neyi, ne zaman, nasıl, nerede, neden ve kim (5N/1K modellemesi)** tarafından verileceği önemli bir tartışma konusu olmaya devam etmektedir (Howieson, Hancock ve diğerleri, 2014).

Bu kapsamda; literatür, odak grup araştırma çalışması ve ERP uzmanıyla görüşmelerden çıkan sonuçlar doğrultusunda e-dönüşüm sürecinde muhasebe mesleğini yapacak kişilerin eğitiminde 5N/1K modeline göre bir değerlendirme yapıldığında çalışma doğrultusunda yapılan çıkarımlar şu şekildedir:

- **Neden:** E-dönüşüm sürecinde muhasebecinin değişen rolü üniversite düzeyinde verilen eğitimin gözden geçirilmesini gerektirmektedir.
- **Ne:** Üniversite düzeyinde; e-dönüşüm sürecinde muhasebe alanında verilmesi gereken eğitim odak grup çalışması ve kişisel görüşme sonuçlarına göre; temel muhasebe, sistem yaklaşımı için yönetim bilgi sistemleri, excel gibi analiz araçlarının kullanımı, programlama mantığı olarak ortaya çıkmaktadır.
- **Ne zaman:** Temel eğitimin üniversite düzeyinde verilmesi beklenmektedir. Ancak; üniversite düzeyinde herhangi özel bir programa yoğunlaşmanın gereksiz olduğu, bunların meslek yaşamı içerisinde sürekli mesleki eğitimin bir parçası olduğu ve temel analizlerde

iyi excel kullanabilmenin yeterli bulunduğu görüşü hem muhasebe hizmeti alan hem de veren kesimin ortak bir değerlendirmesidir.

- **Nasıl:** Temel muhasebe ve sonrasında excel üzerinde uygulamalı analiz, yönetim bilgi sistemleri dersi, basit programlama dersleri eğitim programlarında olmalıdır.
- **Nerede:** Üniversitede alınan bilgilerin üzerine meslek mensuplarının yetişme sürecinde staj ve meslek içi eğitimler ile bilgi, beceri ve

yetkinliklerin desteklenmesi ve pekiştirilmesi hızla değişen ihtiyaçların karşılanması için çok önemlidir.

- **Kim:** Üniversitede öğretim üyelerinin verdiği temel eğitimin bilgi sistemleri gibi alanlarla entegre verilmesi eğitimin kalitesini artırıcı bir etken olacaktır. Bu bilgiler meslek hayatı sürecinde ise sürekli eğitim anlayışı ile mentörler-rehberler ve üstatlar aracılığıyla geliştirilmelidir.

KAYNAKÇA

- Bowling, A. (2002), **Research Methods in Health: Investigating Health and Health Services**. Philadelphia, PA: McGraw-Hill House.
- Diane Bunney, Elaine Sharplin ve Christine Howitt (2015) “**Generic skills for graduate accountants: the bigger picture, a social and economic imperative in the new knowledge economy**”, Higher Education Research & Development, 34:2, 256-269, DOI: 10.1080/07294360.2014.956700
- Gibbs, A., (1997). “**Focus groups**”, Social Research Update, 19.<http://sru.soc.surrey.ac.uk/SRU19.html>. İndirme Tarihi: 10.02.2017.
- Howieson, Hancock ve diğerleri, (2014), “**Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants**” Journal of Accounting Education, Vol:32, pp. 259-275
- IFAC, (2017) **Handbook of International Education Pronouncements, International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants**, International Education Standards Board, New York.
- Jones, A. ve S. Sin, (2003) , **Generic Skills in Accounting, Competencies for Students and Graduates**. Prentice Hall, Frenchs Forest (NSW).
- Kitzinger, J., (1994), “**The methodology of focus groups: the importance of interaction between research participants**”, Sociology of Health and Illness, 16 (1), 103–121.
- Kitzinger, J., (1995), “**Qualitative research: introducing focus groups**”, British Medical Journal, 311, 299–302.
- Krueger, R.A. (1994). **Focus Groups: A Practical Guide For Applied Research**. London:SAGE.
- Palmer, Kristine N., Douglas E. Ziegenfuss ve Robert E. Pinsker, (2004), “**International knowledge, skills, and abilities of auditors/accountants: Evidence from recent competency studies**”, Managerial Auditing Journal, Vol. 19 Iss: 7, pp.889 – 896.
- Sayar, A.R. Zafer, (2010), “**Muhasebe Mesleğinde Açılım ve Yeni Ufuklar: Uzmanlaşma (I)**”, ASMMMO Bülten Dergisi, Yıl:20, Sayı: 190, Mayıs-Haziran 2010, ss.29-31
- Sharon Burnett, (2010), “**The Future of Accounting Education: A Regional Perspective**”, West Texas A&M University Canyon , Texas Pages 129-134, Published online: 31 Mar 2010, <http://dx.doi.org/10.1080/08832320309599709>
- Stewart, D.W. ve P.N. Shamdasani, (1990), **Focus Groups: Theory and Practice**. Newbury Park, CA: SAGE.
- Subaşı, Şerife ve Bahar Suvacı, (2010), “**İnsan Kaynakları Yönetiminin Muhasebe Bölümünden ve Muhasebe Eğitiminin Beklentileri**”, XXIX Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Bildiriler Kitabı, İSMMMO Yayınları, No:136. ss. 109-139.

MUHASEBE AKADEMİSYENLERİNİN KİŞİLİK ÖZELLİKLERİNİN İŞ PERFORMANSLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ*

Prof. Dr. Aylin POROY ARSOY**

Doç. Dr. Tuğba UÇMA UYSAL***

Ars. Gör. Tuba BORA KILINÇARSLAN****

Makale Gönderim Tarihi : 16.03.2017 / Kabul Tarihi : 14.12.2017

ÖZ

Kişilik özellikleri, kalıtsal ve çevresel faktörlere bağlı olarak farklılık göstermektedir. Kişilik özelliklerindeki farklılıklar, birçok alanda olduğu gibi iş hayatında da bireylerin performansına yansımaktadır. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de vakıf ve devlet üniversitelerinde görev yapan muhasebe akademisyenlerinin kişilik özelliklerinin iş performanslarına etkisinin ölçülmesidir. Örneklemin kişilik özelliklerinin tespitinde Beş Faktörlü kişilik testinden yola çıkılarak oluşturulan sıfatlara dayalı kişilik ölçeği kullanılırken; iş performanslarının ölçümü için ise, son üç yıla ait akademik performans kriterleri dikkate alınmıştır. Ölçeğin veri setine uygunluğu Faktör Analizi ile test edilmiş, örneklemin kişilik özellikleri ile iş performansı arasında ilişki olup olmadığı ölçmek için Korelasyon Analizi uygulanmıştır. Kişilik özelliklerinden dışadönüklük boyutu ile iş performansı arasında negatif yönlü, zayıf bir ilişki olduğu tespit edilirken, diğer kişilik boyutları ile iş performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Anahtar Kelimeler: Beş faktörlü kişilik testi, sıfatlara dayalı kişilik testi, muhasebe akademisyenleri, iş performansı

THE EFFECT OF ACCOUNTING ACADEMICIANS’ PERSONALITY CHARACTERISTICS ON JOB PERFORMANCE

ABSTRACT

Personality characteristics differ according to genetic and environmental factors. The differences in personality characteristics reflect to performance of individuals in business life as well as other areas. The aim of this study is to measure the effect of personality characteristics of accounting academicians- which work in Turkish universities in Turkey-on their job performance. In order to determine the personality characteristics of our sample we used Adjective Based Personality Scale (ABPT) that was generated based on Five factor personality test, on the other hand in order to determine job performance we focused on academic performance criteria for last three years. Our questionnaire was tested by factor analysis, and correlation analysis was applied in order to measure the relationship between personality characteristics of our sample and their job performance. While there was a negative and weak relationship between extraversion dimension and job performance, there was no statistically significant relationship between other personality dimensions and job performance.

Keywords: Five factor personality test, Adjective Based Personality Scale, accounting academicians, job performance

* Bu çalışma, 20-21 Ekim 2016 tarihleri arasında İzmir’de düzenlenen 13. Uluslararası Muhasebe Konferansı’nda özet bildiri olarak sunulmuştur.

** Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, aporoy@uludag.edu.tr

*** Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Yiyecek ve İçecek İşletmeciliği Bölümü, utugba@mu.edu.tr

**** Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, tubabora@uludag.edu.tr

1. GİRİŞ

Kişilik, en genel yaklaşımla bireylerin olaylar karşısındaki davranış ve tutumlarıdır. Hayatımıza yön veren kişilik özelliklerimiz, büyük ölçüde iş yaşamımızdaki başarımıza da etki etmektedir.

Bilişsel yetenekler, bireyin bebeklikten yetişkinliğe kadar olan süre zarfında çevresinde olup bitenleri anlayabilmesini sağlayan zihinsel yeteneklerdir. Bireyin bilişsel gelişimi, bireyin çevresinde yaşanan olayları gözlemleyerek algılamasıyla başlar, algıladıklarını işledikten ve depoladıktan sonra kullanarak ve yeni düşünceler geliştirerek devam eder. Bebeklikten başlayarak kazanılan bu yetenekler, bireyin hem günlük yaşantısında hem de iş hayatındaki başarısında önemli bir yere sahiptir.

Kişilik özelliklerinin gelişiminde ise, bireyin anne ve babasından aldığı genler (katılımsal faktörler) ile öğrenme yaşantısı, kültür gibi çevresel faktörler etkili olmaktadır. Bu gelişimdeki katılımsal ve çevresel faktörler, her bireyi aynı oranda etkilememektedir. Bazı bireylerin kişilik gelişiminde katılımsal faktörler daha etkili olurken, bazılarında ise çevresel faktörler daha etkili olabilmektedir. Bilişsel yetenekler kadar kişilik özellikleri de iş başarısının önemli faktörlerinden biridir. Kişilik özelliklerindeki farklılıklar, iş motivasyonunda bireysel farklılıklara yol açmakta ve bireylerin iş performanslarına etki etmektedir.

2. KİŞİLİK KAVRAMI VE İŞ PERFORMANSI İLE İLİŞKİSİ

Kişilik kavramı herkes tarafından bilinmekte, anlaşılmakta ve kullanılmaktadır. Ancak kişilik kelimesinin bilimsel bir tanımının yapılması aşamasında literatürde tam bir fikir birliğinde olunmadığı görülmektedir.

Türk Dil Kurumu'na göre "*bir kimseye özgü belirgin özellik, manevi ve ruhsal niteliklerinin*

bütünü" olarak tanımlanan kişilik teriminin kökeni "*persona*" kelimesidir. Latince "*persona*" sözcüğü, tiyatro oyuncularının kullandıkları maske ve aldıkları roller anlamına gelmektedir. Bu tanımlardan hareketle kişilik kavramının hem kişiye özgü ve genetik izlere bağlı olduğu hem de çevresel faktörlere göre şekillendiği sonucuna varmak mümkündür.

Freud (1920) kişiliğin, bilinçdışı, saklı ve bilinmez olduğunu belirterek tanımını şu şekilde yapmıştır: "*Kişilik; id, ego ve süper ego arasındaki kontrolü ele geçirme muharebesinin bir sonucudur*". Allport (1955) kişilik tanımını yaparken, "*Bireysel bir gerçeklik olan kişilik, tüm insanların davranışlarına ve aktivitelerine rehberlik eden ve onları yönlendiren içsel bir şeydir*" ifadesini kullanmıştır.

Rogers (1977)'a göre; "*Kişilik, herkesin kendine has olan, örgütlü, daimi/kalıcı olarak algılanan sübjektif, deneyimlerin kalbinde/merkezinde yer alan bir varlıktır*". Cüceloğlu (2010) ise kişiliği, "*bireyin iç ve dış çevresiyle kurduğu, onu diğer bireylerden ayırt edici, tutarlı ve yapılaşmış bir ilişki şekli*" olarak tanımlamaktadır. Kişilik, bir insanın bütün ilgilerinin, tutumlarının, yeteneklerinin, konuşma tarzının, dış görünüşünün ve çevresine uyum biçiminin özelliklerini içeren bir terimdir (Baymur, 1993). Erikson (1984)'a göre insan yapısının, duygusal durumunun, davranış biçimlerinin, ilgilerinin, yeteneklerinin ve diğer psikolojik özelliklerinin en karakteristik ve orijinal bütünüdür.

Tanımların ortak noktaları kişiliğin ayırt edici özelliği olduğu, genetik olduğu ve insan davranışlarına rehberlik ettiği şeklinde belirlenebilmektedir. Bir diğer deyişle günlük hayatımızda gerçekleştirdiğimiz her türlü faaliyet (ailevi veya iş hayatıyla ilgili) aslında doğrudan kişiliğimizin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Yürüttüğümüz faaliyetleri planlama ve gerçekleştirme

aşamaları kişiliğimizin türüne göre değişim göstermektedir.

Kişiliğin bireyin çalıştığı işi ve çevreyi algılamasında ve onu değerlendirmesinde son derece önemli bir etkisi vardır. Birey davranışlarını içinde yaşadığı iş ortamı ve çevresindeki iş arkadaşları (ast ve üstleri) ile olan etkileşimlerine göre belirleyecektir.

Çalışma yaşamına atılan bir insan ilk olarak kendi kişilik yapısıyla iş hayatındaki rolünü alır. Kendi kişilik yapısıyla yapacağı iş ve içinde yer aldığı örgüt uyum içinde olduğu takdirde bireyin iş yaşamındaki başarısı yükselir (Demirci, 2009:21).

Barrick ve Mount (1991), beş faktörlü kişilik modeline göre belirlenen kişilik özelliklerinin iş performansı ile ilişkisini sorgulamış ve sorumluluk faktörünün en güçlü etkiye sahip olduğu sonucuna varmışlardır. Salgado (1997) meta analiz yöntemini kullanarak araştırdığı ilgili literatürde, AB ülkelerinde sorumluluk ve duygusal denge faktörlerinin iş performansını etkileyen faktörler olduğunu belirlemiştir. Judge v.d. (2002) benzer bir çalışmayı kişilik özelliklerinin iş tatminine olan etkisini araştırmak için gerçekleştirmiş ve duygusal dengenin iş tatminini etkileyen en önemli kişilik faktörü olduğu sonucuna varmıştır.

Kişilik özellikleri ve akademik performans ilişkisi de pek çok araştırmacının ilgisini çekmiştir. Bu araştırmalardan kişilik yapısı ve akademik performans ilişkisini istatistiksel açıdan önemli bulan araştırmacılar kadar, (Ör. Chamorro-Premuzic & Furnham, 2003; Gottfredson, 2002; Gottfredson, 2003; Jensen, 1980; Kuncel vd., 2001; Wolfe, 1972 ve Zeidner & Matthews, 2000) ilişkinin önemsiz olduğu sonucuna varanlar da mevcuttur (Ör. Mehta & Kumar, 1985; Sanders vd., 1955; Seth & Pratap, 1971; Singh & Varma, 1995 ve Thompson, 1934).

3. KİŞİLİK KURAMLARI

Kişilik kavramı üzerine oluşturulmuş bir çok kuram bulunmaktadır. Bilinen en eski kişilik kuramı, kişiliğin şekillenmesinde en önemli faktörün bilinçaltının sağladığı motivasyon olduğunu savunan Sigmund Freud'un Psikanalitik kuramıdır (1856-1939). Sonraki yıllarda bilim adamları tarafından zaman zaman birbiriyle çelişen zaman zaman birbirini tamamlayan pek çok kişilik kuramı ortaya atılmıştır. Bu çalışmanın teorik çerçevesini Beş Faktörlü Kişilik Kuramı ve bu modeli dayanılarak geliştirilmiş olan Sıfatlara Dayalı Kişilik Testi oluşturmaktadır.

3.1. Beş Faktörlü Kişilik Kuramı

1930'lu yıllarda Thurstone (1934); Allport ve Odbert (1936) gibi araştırmacılar tarafından ortaya atılan Beş faktörlü kişilik kuramı yıllar içerisinde farklı açılardan ele alınmak suretiyle pek çok araştırmacının ilgisini çekmiştir. 1950 li yıllardan itibaren ise kuramdan bir model elde edilmiş ve Beş Faktörlü Kişilik Modeli olarak isimlendirilen bu model ile kişilik testleri oluşturulmaya başlanmıştır. Beş Faktörlü Kişilik Modeli üzerine yapılan çalışmalardan en çok yankı bulanı, Costa ve McCrae (1985) tarafından gerçekleştirilmiştir.

Beş faktörlü kişilik modelinde Costa ve Mc Crae (1992) alanın önemli araştırmacılarından Goldberg (1992) ile benzer bir gruplama yaparak, bir bireyin kişiliğinin beş bağımsız faktör incelenmek suretiyle tanımlanabileceğini ileri sürmektedir. Beş faktör kişilik modeli (Five Factor Personality Model; Büyük Beşli (Big Five), OCEAN (Openness, Conscientiousness, Extraversion, Agreeableness, Neuroticism) veya CANOE (Conscientiousness, Agreeableness, Neuroticism, Openness, Extraversion) olarak da isimlendirilmektedir.

Bu yaklaşıma göre kişiliği oluşturan beş temel faktör Dışadönüklük, Uyumluluk, Sorumluluk,

Duygusal denge ve Gelişime açıklık olarak sıralanmaktadır. Beş faktörlü kişilik modelinin boyutlarını oluşturan bu faktörleri tanımlayan nitelendiriciler Tablo 1’de izlenebilmektedir.

Tablo 1. Kişilik Boyutlarının Nitelendiricileri

| | BOYUTLAR | NİTELENDİRİCİLER |
|---|------------------|---|
| 1 | Dışadönüklük | Sosyallik, Hırs, Kendini Belli Etme, Sosyal Uyum, Aktiflik, Güç, Kişiler Arası ilişki |
| 2 | Uyumluluk | Hoşa Gitme, Sosyallik, Paranoid Kişilik, Uysallık, Sevgi, Uzlaşma |
| 3 | Sorumluluk | Vicdan, Süper ego, İçe Dönük Düşünme, Çalışma isteği, Başarma Arzusu, Kendini Kontrol Altında Tutabilme |
| 4 | Duygusal denge | Duygusal Kontrol, Duygusallık, Negatif Duygusallık, Etkileme Yeteneği, Endişe, Kendini Uyarlama |
| 5 | Gelişime açıklık | Kültür, Bağımsızlık, Zeka, İdrak |

Kaynak: Hammond, Marie S., “The Use of The Five Factor Model of Personality As a Therapeutic Tool In Career Counselling”, Journal of Career Development, March 2001, Volume 27, Issue 3, s. 156.

Beş faktörlü kişilik modelinin boyutlarını şu şekilde açıklamak mümkündür: (McCrae & Costa (1997); Judge v.d. (2002); Sığı & Gürbüz (2011); Watson & Clark 1992); Bitlisli v.d. (2013))

Dışadönüklük: Uyumluluk ve duygusallık faktörlerinden oluşur. Bu boyutun temelinde heyecanlı, neşeli, konuşkan, girişken ve sosyal olma gibi özellikler bulunmaktadır. Dışadönükler; olumlu, topluluk içine girmeyi seven, kendine güvenen, sosyal ve girişken bireylerdir. Buna karşın içedönükler; kapalı, yalnız kalmayı seven, mesafeli, çekingen, sessiz kimselerdir. Dışadönüklük; kendine güvenen, baskın, aktif ve heyecan arayan bir eğilim olarak ifade edilir. Dışadönük kişiler; olumlu duygular, daha sık ve yoğunlukta kişisel etkileşimler ve daha fazla düzeyde harekete geçme gereksinimi gösterirler ve genel olarak iyimser olma ile sorunları olumlu yönden tekrar değerlendirmeyi tercih ederler genellikle oldukça

sosyal, insanlarla olmaktan hoşlanan, istekli ve eylem yönelimli bireyleri ifade eder. Dışa dönük insanların olumlu duyguları yaşamaya eğilimli, daha mutlu insanlar olduğu ifade edilmektedir.

Uyumluluk: Bu boyut, başkalarıyla uyumlu ve geçimli olma eğilimi ile ilgilidir. Bu boyutun özellikleri arasında; kendinden önce başkalarını düşünme, kişiler arası ilişkilerde alttan alma ve yatıştırma eğilimi, sempatik, sıcakkanlı, nazik ve saygılı olma yer alır. Genellikle düşünceli, dost canlısı, uzlaşmaya istekli bireyleri ifade eder. Bu özelliğe sahip olan bireyler her zaman kendi takımları tarafından sevilen ve aranan bireyler olurlar. Bu bireyler itiraz etmekten çok dinlemeyi ve eleştirmekten çok destek vermeyi tercih ederler Uyumluluğu yüksek olanlar yardımsever, merhametli, kolay aldanan, dürüst, işbirliğine açık ve sıcakkanlı kişileri iken; uyumluluğu düşük olanlar, geçimsiz, kaba, şüpheci,

rekabetçi, soğuk, kavgacı ve işbirliği yapmayan kişiler olarak bilinmektedir.

Sorumluluk: Bireylerin dürtülerini nasıl kontrol ettiğini ifade eder. Öz disiplin kavramı olarak da ifade edilen bu özellik, başarı yönelimlilik ve iş disipliniyle ilgilidir. Sorumluluk kişilik özelliği bir bireyin başarı yönelimli, güvenilir, organize olmuş ve sorumlu olma derecesini ifade eder. Sorumluluğu yüksek kişiler; sorumluluk sahibi, disiplinli, dikkatli, başarma duygusu yüksek, düzenli ve kararlı kimselerdir. Sorumluluk düzeyi düşük kişiler ise kolaylıkla dikkati dağılan, düzensiz ve tembel bireyler olarak değerlendirilmektedir. İlgili literatürde, tüm kişilik boyutları içinde iş performansıyla en fazla ilişkili bulunan boyut olmuştur (Ör. Ones v.d., 1993; Zel, 2001; Judge v.d.1999)

Duygusal denge: Duygusal istikrar olarak da ifade edilir. Nevrotiklik olarak da adlandırılan bu özellik bireyin strese karşı koyabilme yeteneği ile ilgilidir. Duygusal dengesi yüksek olanlar sakin, kendine güvenen, sabırlı ve strese karşı toleranslı olma eğilimindedirler. Bu özellikleri taşıyan bireyler, geleneksel durumları tehdit edici ve önemsiz hayal kırıklıkları olarak görürler. Duygusal dengesi düşük ya da nevrotik olanlar sinirli, endişeli, karamsar ve güvensiz ve kendisiyle

uğraşan bireyler olma eğilimindedirler. Duygusal sıkıntı yaşayan ve duyguları aşırı değişiklik gösterenler, nevrotik bireylerdir. Duygusal dengesi düşük olan kişiler çevreyi daha olumsuz algılar ve belirsizlikleri tehdit edici unsurlar olarak görürler. Duygusal dengesi düşük bireylerin olumsuz duyguları yaşamaya eğilimli oldukları vurgulanmaktadır.

Gelişime açıklık: Son kişilik özelliği olan gelişime açıklık boyutu, kişinin yeniliklere açık olması, güçlü bir hayal gücüne sahip olması, yeni görüşleri kabul etmesi ve çok yönlü düşünebilmesi gibi özelliklerle ilgilidir. Açıklık kişilik özelliği bir kişinin kendine has olmasını, değişimi ve çeşitliliği arzulama derecesini yansıtır. Açıklık özelliğine sahip olanlar zeki, meraklı, alışılmışın dışında, orijinal ve bağımsız düşünceleriyle bilinirler ve yeni fikirler üretmekten, hoşlanan, maceracı, sanata karşı ilgili, üretken bireyler olarak değerlendirilirler. Buna karşılık gelişime açık olmayanlar ise sıradan ve aşına olduklarıyla mutulu olan ve gelenekçi kimselerdir. Bu bireyler tutucu, geleneksel, sabit fikirli ve yeniliklere kapalı bireyler olarak tanımlanmaktadır.

Beş Faktör Modeli Boyutlarının belirleyicileri Tablo 2'deki gibi özetlenebilir:

Tablo 2. Beş Faktör Modeli Boyutlarının Belirleyicileri

| BOYUTLAR | DERECE | BELİRLEYİCİLER |
|------------------|--------|---|
| DIŞADÖNÜKLÜK | Yüksek | Konuşkan, açık, maceracı, sosyal, doğru sözlü, enerjik, optimist, sakin, neşeli |
| | Düşük | Sessiz, ağzı sıkı, tedbirli, ılımlı, kibar, duygusal, olgun, münzevi, sıradan, durgun, bağımsız |
| UYUMLULUK | Yüksek | İyi huylu, kıskanç olmayan, ılımlı, duygusal, yardım sever, güvenilir, uyumlu, nazik, diğerlerini dikkate alan, sempatik |
| | Düşük | Sinirli, kıskanç, dik başlı, negatif düşünen, kendini hissettiren, konuşkan, düzenli, ego merkezli, rekabetçi, kritik düşünen |
| SORUMLULUK | Yüksek | Titiz, düzenli, sorumluluk sahibi, dürüst, vicdanlı, sebatkar, bilinçli, sıradan, düşünceli, amaç sahibi, dakik |
| | Düşük | Düşük Dikkatsiz, güvenilirmez, sebatsız, işleri yarım bırakan, vefasız, hayalci, hedonist |
| DUYGUSAL DENGELİ | Yüksek | Endişeli, gergin, sinirli, telaşlı, adapte olmayan, bağımlı, dengersiz |
| | Düşük | Sarsılmaz, kendi kendine yeten sakin, uysal, güvenilir, dengeli, rahat adapte olamayan |
| GELİŞİME AÇIKLIK | Yüksek | Geniş zevkler, bağımsız düşünce yapısına sahip, hayal gücü kuvvetli, entelektüel, sosyal, duygusal, düşünceli |
| | Düşük | Sanatsal duygudan uzak, düşüncesiz, dar düşünce yapısına sahip, sıkılgan, az sayıda ilgi odağı, sosyallikten uzak |

Kaynak: Hammond, Marie S., “The Use of The Five Factor Model of Personality As a Therapeutic Tool In Career Counselling”, Journal of Career Development, March 2001, Volume 27, Issue 3, s. 157-158.

3.2. Sıfatlara Dayalı Kişilik Testi

Bacanlı v.d.(2009), kişilik araştırmalarında kullanılmak üzere pratik, ekonomik ve katılımcılar tarafından kısa sürede cevaplanabilecek Büyük Beşli Kişilik Kuramını temel alan bir ölçme aracı geliştirilmesi amaçladıkları çalışmalarında, beş faktör modelinden yola çıkarak, bu faktörlere Türk diline uygun sıfat çiftleri belirlemek suretiyle madde sayısı daha az, iki uçlu bir ölçek geliştir-

mişlerdir. Bu sayede beş faktörlü kişilik boyutları 40 madde ile ölçülebilmektedir. Sözkonusu ölçeğe “sıfatlara dayalı kişilik testi” adı verilmiş ve yanıtlayıcılardan iki uçta yer alan birbirine zıt sıfatlardan hangisinin kendisine uygun olduğunun belirlenmesi istenmektedir. Test, kırk zıt sıfat çiftinden oluşan yedi dereceli semantik farklılıklar ölçeğidir. Sıfatlara dayalı kişilik testinde beş faktörlü kişilik modelinin faktörlerine atanmış sıfatlar Tablo 3’deki gibidir (Bacanlı v.d., 2009):

Tablo 3. Sıfatlara Dayalı Kişilik Testinde Beş Faktörlü Kişilik Modelinin Faktörlerine Atanmış Sıfatlar

| Dışa dönüklük | |
|-------------------------|----------------------|
| Parlak..... | Silik |
| Delidolu..... | Durgun |
| Öne çıkan | Arka planda kalan |
| Etkili | Etkisiz |
| Hareketli | Uyuşuk |
| Coşkulu..... | Donuk |
| Dikkat çeken | Dikkat çekmeyen |
| Neşeli | Neşesiz |
| Çevresi geniş | Yalnız |
| Uyumluluk | |
| Merhametli | Acımasız |
| Uysal | Asi |
| Hoşgörülü | Hoşgörüsüz |
| Fedakar..... | Bencil |
| Yardımsaver | Başkalarına kayıtsız |
| Affedici | Kindar |
| Alçakgönüllü | Kibirli |
| Uzlaşmacı | İnatçı |
| İşbirliğine açık | Rekabetçi |
| Sorumluluk | |
| Disiplinli | Disiplinsiz |
| Sorumluluk sahibi | Sorumsuz |
| Hazırlıklı | Hazırlıksız |
| Gayretli | Gayretsiz |
| Dikkatli | Dikkatsiz |
| Düzenli | Düzensiz |
| Hırslı | Hırslı olmayan |

| Duygusal denge | |
|----------------------------|------------------------|
| Sabırlı | Sabırsız |
| Rahat..... | Tedirgin |
| Sakin..... | Sinirli |
| İyimser | Kötümser |
| Kaygısız | Kaygılı |
| Huzurlu | Huzursuz |
| Tutarlı | Tutarsız |
| Deneyime açıklık | |
| İlgileri geniş | İlgileri dar |
| Alışılmış | Farklı |
| Meraklı | Meraksız |
| Geniş görüşlü | Dar görüşlü |
| Yeni ilişkilere açık | Yeni ilişkilere kapalı |
| Hayal gücü güçlü | Hayal gücü zayıf |
| Sanata ilgili | Sanata ilgisiz |
| Tutucu olmayan..... | Tutucu |

4. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Bu çalışmanın amacı, muhasebe alanında uzmanlaşmış öğretim üye ve yardımcılarının kişilik özelliklerinin iş (akademik) performanslarına etkisinin ölçülmesidir.

Bu amaca ulaşabilmek için, aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur:

H₁: “Dışadönüklük” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₂: “Uyumluluk” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: “Sorumluluk” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₄: “Duygusal denge” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₅: “Deneyime açıklık” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Araştırmanın örneklemini, Türkiye’deki vakıf ve devlet üniversitelerinde görev yapan muhasebe öğretim üye ve yardımcıları oluşturmaktadır.

Örneklemin kişilik özelliklerini belirlemek amacıyla Bacanlı v.d. (2009) tarafından geliştirilen

sıfatlara dayalı kişilik ölçeği kullanılmıştır. Ölçeğin soru havuzunda öğretim üye ve yardımcılarının kişilik algılarını ölçmesi planlanan 40 kişilik sıfatı yer almaktadır. Test, kırk zıt sıfat çiftinden oluşan yedi dereceli semantik farklılıklar ölçeğidir. Testteki sıfatlara verilen tepkiler 7 dereceli kategorileme ile “3- Çok uygun, 2- Oldukça uygun, 1- Biraz uygun, 0- Ne uygun ne de uygun değil, -1- Biraz uygun, -2- Oldukça uygun, -3- Çok uygun” tepkilerine karşılık gelecek şekilde derecelendirilmiştir. Testi cevaplayacak akademisyenden, iki uçta yer alan zıt sıfat çiftlerini okuyup kendine uygun olduğunu düşündüğü seçeneği işaretlemesi istenmiştir.

Akademisyenlerin iş performanslarının ölçülmesi için akademik performans değerlendirilmesi yolu seçilmiştir. Bu değerlendirme için ise akademisyenlerden son 3 yıla ait akademik çalışma bilgisi (ulusal makale, uluslararası makale, kitap/kitap bölümü, ulusal yada uluslararası kongre, sempozyum ve konferanslarda sunulan bildiri sayıları) istenmiştir.

Oluşturulan ölçek, internet üzerinden muhasebe akademisyenlerine gönderilmiş ve %5 hata payı ile 136 muhasebe öğretim üye ve yardımcısına uygulanmıştır. Öncelikle araştırmaya katılan akademisyenlerin demografik özelliklerine ilişkin

sayı ve yüzde dağılımları incelenmiş, ölçeğin veri setine uygunluğunu test etmek amacıyla Faktör Analizi yapılmıştır. Daha sonra Muhasebe akademisyenlerinin kişilik özellikleri ile iş performansı arasında ilişki olup olmadığını ölçmek için ise Korelasyon Analizi uygulanmıştır.

5. VERİLERİN ANALİZİ VE YORUMLANMASI

Araştırma sonucu elde edilen bulgulara göre, araştırmaya katılan muhasebe akademisyenlerinin çoğunluğu (%63,2) erkeklerden oluşmaktadır. Araştırmaya katılan muhasebe akademisyenlerinin yaş aralığına bakıldığında ise, 35-45 yaş aralığındaki akademisyenlerin en fazla (%33,1) olduğu, bunu %30,1 ile 25-35 yaş aralığındaki akademisyenlerin izlediği görülmektedir. 65 yaş üstü muhasebe akademisyenleri araştırmaya en az katılan grup olmuştur. Araştırmaya katılanlar akademik unvan bazında incelendiğinde, en çok katılımı (%29,4) yardımcı doçentlerin gösterdiği, bunu sırasıyla profesörlerin (%25,7) ve doçentlerin (%22,8) izlediği görülmektedir. Araştırmaya en az katılım gösteren grup ise, doktor araştırma görevlileridir. Araştırma sonucu elde edilen demografik bulgular Tablo 4’te ayrıntılı bir şekilde gösterilmektedir.

Tablo 4. Demografik Bulgular

| BOYUT | DEĞER | SAYI | YÜZDE |
|----------------|----------------------------|------|-------|
| Cinsiyet | Kadın | 50 | 36,8 |
| | Erkek | 86 | 63,2 |
| | <i>TOPLAM</i> | 136 | 100,0 |
| Yaş | 25-35 | 41 | 30,1 |
| | 35-45 | 45 | 33,1 |
| | 45-55 | 34 | 25,0 |
| | 55-65 | 10 | 7,4 |
| | 65 üstü | 6 | 4,4 |
| | <i>TOPLAM</i> | 136 | 100,0 |
| Akademik Unvan | Profesör | 35 | 25,7 |
| | Doçent | 31 | 22,8 |
| | Yardımcı Doçent | 40 | 29,4 |
| | Araştırma Görevlisi Doktor | 7 | 5,1 |
| | Araştırma Görevlisi | 23 | 16,9 |
| | <i>TOPLAM</i> | 136 | 100,0 |

Ölçeğin veri setine (N=136) uygunluğu Faktör Analiziyle test edilmiştir. Faktör analizi sonucunda ölçeğin soru havuzunda yer alan 40 kişilik sıfatından 8 sıfatın uygun olmadığı görülmüş ve bu sıfatlar (delidolu-durgun; rahat-tedirgin; sakin-sinirli; iyimser-kötümser; kaygısız-kaygılı; huzurlu-huzursuz; tutarlı-tutarsız; alışılmış-farklı) ölçekten çıkarılmıştır. Analiz sonucunda beş faktörün sıfatlara dayalı kişilik testine ait varyansın % 73,296'sını (dışadönüklük: %48,193; uyumluluk: %10,654; sorumluluk: % 6,40; duygusal denge: % 4,436 ; deneyime açıklık: % 3,613) açıkladığı görülmüştür. Ayrıca faktör analizi sonucunda Bacanlı vd. (2009)'den farklı olarak

deneyime açıklık boyutunda yer alan sıfatların bir kısmının duygusal denge boyutuna geçtiği görülmüştür.

Dışadönüklük kişilik özelliği faktör yükleri ,709 ile ,859 arasında değişen sekiz maddeden; uyumluluk kişilik özelliği faktör yükleri ,634 ile ,789 arasında değişen dokuz maddeden; sorumluluk kişilik özelliği faktör yükleri ,524 ile ,769 arasında değişen sekiz maddeden; duygusal denge kişilik özelliği faktör yükleri ,493 ile ,706 arasında değişen beş maddeden; deneyime açıklık kişilik özelliği faktör yükleri ,721 ile ,733 arasında değişen iki maddeden oluşmaktadır. Faktör analizine ait bulgular Tablo 5'te yer almaktadır.

Tablo 5. Faktör Analizi (N=136)

| Maddeler | Faktörler | | | | |
|---|---------------|---------------|---------------|----------------|------------------|
| | Dışadönüklük | Uyumluluk | Sorumluluk | Duygusal Denge | Deneyime Açıklık |
| Öne çıkan-Arka planda kalan | ,859 | | | | |
| Dikkat çeken-Dikkat çekmeyen | ,851 | | | | |
| Coşkulu-Donuk | ,824 | | | | |
| Parlak-Silik | ,795 | | | | |
| Hareketli-Uyuşuk | ,786 | | | | |
| Etkili-Etkisiz | ,764 | | | | |
| Çevresi geniş-Yalnız | ,718 | | | | |
| Neşeli-Neşesiz | ,709 | | | | |
| Affedici-Kindar | | ,789 | | | |
| Uzlaşmacı-İnatçı | | ,783 | | | |
| Alçakgönüllü-Kibirli | | ,764 | | | |
| Hoşgörülü-Hoşgörüsüz | | ,717 | | | |
| Merhametli-Acımasız | | ,698 | | | |
| Uysal-Asi | | ,687 | | | |
| İşbirliğine açık-Rekabetçi | | ,662 | | | |
| Fedakar-Bencil | | ,640 | | | |
| Yardımsever-Başkalarına kayıtsız | | ,634 | | | |
| Düzenli-Düzensiz | | | ,769 | | |
| Hazırlıklı-Hazırlıksız | | | ,752 | | |
| Dikkatli-Dikkatsiz | | | ,740 | | |
| Disiplinli-Disiplinsiz | | | ,726 | | |
| Gayretli-Gayretsiz | | | ,709 | | |
| Sorumluluk sahibi-Sorumsuz | | | ,648 | | |
| Hırslı-Hırslı olmayan | | | ,591 | | |
| Sabırlı-Sabırsız | | | ,524 | | |
| Hayal gücü güçlü-Hayal gücü zayıf | | | | ,706 | |
| Yeni ilişkilere açık-Yeni ilişkilere kapalı | | | | ,687 | |
| Geniş görüşlü-Dar görüşlü | | | | ,685 | |
| İlgileri geniş-İlgileri dar | | | | ,510 | |
| Meraklı-Meraksız | | | | ,493 | |
| Tutucu olmayan-Tutucu | | | | | ,733 |
| Sanata ilgili-Sanata ilgisiz | | | | | ,721 |
| Varyans Açıklama Yüzdesi | 48,193 | 10,654 | 6,400 | 4,436 | 3,613 |
| Toplam Yüzde | 48,193 | 58,847 | 65,246 | 69,682 | 73,296 |

Ölçeğin güvenilirliği Cronbach Alfa katsayısıyla ölçülmüştür. Analiz sonucu elde edilen Cronbach Alfa değeri 0,961 olarak bulunmuştur. Beş faktörlü kişilik modeline ilişkin boyutların güvenilirlik analizi sonucu Cronbach Alfa değerleri ise Tablo 6'daki gibidir:

Tablo 6. Beş Faktörlü Kişilik Modeli Boyutlarının Cronbach Alfa Değerleri

| | Boyutlar | Madde Sayısı | Cronbach Alfa Değerleri |
|---|------------------|--------------|-------------------------|
| 1 | Dışadönüklük | 8 | 0,945 |
| 2 | Uyumluluk | 9 | 0,942 |
| 3 | Sorumluluk | 8 | 0,904 |
| 4 | Duygusal denge | 5 | 0,896 |
| 5 | Gelişime açıklık | 2 | 0,700 |

Muhasebe akademisyenlerinin kişilik özellikleri ile iş performansı arasında ilişki olup olmadığını ölçmek için Korelasyon Analizi yapılmıştır.

Tablo 7. Kişilik Özelliklerinin İş Performansı Üzerindeki Etkisi

| Korelasyon Analizi | | | |
|---------------------|---------------------|-----------------|-----|
| İş Performansı | | | |
| Kişilik Özellikleri | Pearson Correlation | Sig. (2-tailed) | N |
| Dışadönüklük | -,202 | ,018 | 136 |
| Uyumluluk | -,036 | ,681 | 136 |
| Sorumluluk | -,137 | ,112 | 136 |
| Duygusal Denge | -,115 | ,184 | 136 |
| Deneyime Açıklık | -,122 | ,158 | 136 |

Tablo 7'de yer alan Korelasyon Analizi sonuçlarına göre; kişilik özelliklerinden dışadönüklük boyutunun sig. değerinin 0,05'in altında (0,018) olması, dışadönüklük kişilik özelliği ile iş performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğunu göstermektedir. Ancak bu boyutun Pearson Korelasyonu'na

bakıldığında ise, bu ilişkinin negatif yönlü, zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir. Dolayısıyla “ H_1 : “Dışadönüklük” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezi kabul edilmiştir. Kişilik özelliklerinden uyumluluk, sorumluluk, duygusal denge ve deneyime açıklık boyutlarına bakıldığında ise, bu boyutlar ile iş performansı arasında $p < 0,05$ düzeyinde istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin bulunmadığı söylenilebilir. Dolayısıyla “ H_2 : “Uyumluluk” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.”, “ H_3 : “Sorumluluk” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.”, “ H_4 : “Duygusal denge” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.”, “ H_5 : “Deneyime açıklık” kişilik özelliği ile akademisyenin iş performansı arasında anlamlı bir ilişki vardır.” hipotezleri reddedilmiştir.

6. SONUÇ

Kişiliğin oluşunda kalıtım, çevre, kültür, aile ortamı gibi birçok faktör etkilidir. Kişilik özellikleri farklılaştıkça, bireylerin sergilediği davranışlar ve yaşamın her alanında gösterdiği performanslar da değişmektedir. Muhasebe alanında uzmanlaşmış öğretim üye ve yardımcılarının kişilik özellikleri ile iş performansı arasında ilişki olup olmadığının tespit edilmesi, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaçtan hareketle, çalışmada Bacanlı v.d. (2009) tarafından geliştirilen, kırk zıt sıfat çiftinden oluşan sıfatlara dayalı kişilik ölçeği internet üzerinden muhasebe akademisyenlerine gönderilmiş ve %5 hata payı ile 136 muhasebe öğretim üye ve yardımcılarına uygulanmıştır. Ölçeğin veri setine uygunluğu Faktör Analiziyle test edilmiş, kırk zıt sıfat çiftinin sekizi veri setine uygun olmadığından dolayı çıkarılmıştır. Otuz iki çift sıfat, Beş Faktörlü Kişilik Kuramı'ndan yola çıkılarak dışadönüklük, uyumluluk, sorumluluk, duygusal denge ve deneyime açıklık olarak beş grup altında toplanmıştır.

Araştırmada iş performansının ölçülmesi için ise muhasebe akademisyenlerinin son 3 yıla ait akademik çalışmalarının dikkate alınması, bu çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Öte yandan, literatürde kişilik özelliklerinin çeşitli alanlarla olan ilişkisini inceleyen birçok çalışma yer almasına rağmen, muhasebe akademisyenlerinin kişilik özellikleri ile iş performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaya rastlanılmaması, bu çalışmanın önemini artırmaktadır.

Muhasebe akademisyenlerinin kişilik özellikleri ile iş performansı arasındaki ilişki Korelasyon Analizi ile test edilmiştir. Korelasyon Analizi sonucuna göre, beş boyutlu kişilik özelliklerinden dışadönüklük boyutu ile muhasebe akademisyenlerinin iş performansı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişkinin olduğu, ancak bu ilişkinin negatif yönlü ve zayıf olduğu söylenebilir. Dolayısıyla muhasebe akademisyenlerinin dışadönüklüğü (sosyal ve girişken olması, konuşkanlığı vs.) arttıkça, az da olsa iş performansının (akademik üretkenliği) azalmakta olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Diğer bir ifadeyle, dışadönük olmayan muhasebe akademisyenlerinin iş performanslarının, dışadönük olanlara göre biraz daha yüksek olduğu söylenilebilir. Öte yandan, dışadönüklük dışındaki diğer kişilik boyutlarının (uyumluluk, sorumluluk, duygusal denge ve deneyime açıklık) muhasebe akademisyenlerinin iş performansı üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı, elde edilen bulgular arasındadır.

Sonuç olarak bakıldığında, Mehta & Kumar (1985); Sanders vd. (1955); Seth & Pratap (1971); Singh & Varma (1995) ve Thompson (1934) tarafından yapılan araştırmalarda olduğu gibi muhasebe akademisyenleri üzerine yapılan bu çalışmada, kişilik yapısı ile akademik performans arasında zayıf bir ilişkinin olduğu, kişilik özelliklerinin akademik performans üzerinde doğrudan önemli bir etkisi olmadığı ifade edilebilir.

KAYNAKÇA

- Allport, Gordon W., *Becoming: Basic Considerations for a Psychology of Personality*, Yale University Press, New Haven, 1955.
- Allport, Gordon. W. ve Henry S. Odbert, "Traitnames A Psycho-Lexical Study", *Psychological Monographs*, 1936, Volume 47, Number 1, s.171.
- Bacanlı, Hasan, Tahsin İlhan ve Sevda Aslan, "Beş Faktör Kuramına Dayalı Bir Kişilik Ölçeğinin Geliştirilmesi: Sıfatlara Dayalı Kişilik Testi (SDKT)", *Türk Eğitim Bilimleri Dergisi*, 2009, Cilt 7, Sayı 2, ss. 261-279.
- Barrick, Murray R. ve Michael K. Mount, "The Big Five Personality Dimensions and Job Performance: A Meta-Analysis", *Personnel Psychology*, March 1991, Volume 44, Issue 1, ss. 1-26.
- Baymur, Feriha, *Genel Psikoloji*, İnkilap Kitabevi, İstanbul, 1993.
- Bitlisli, Ferhat, Mehmet Dinç, Esra Çetinceli ve Ümmühan Kaygısız, "Beş Faktör Kişilik Özellikleri ile Akademik Güdülenme İlişkisi: Süleyman Demirel Üniversitesi Isparta Meslek Yüksekokulu Öğrencilerine Yönelik Bir Araştırma", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2013, Cilt 18, Sayı 2, ss. 459-480.
- Chamorro-Premuzic, Tomas ve Adrian Furnham, "Personality Predicts Academic Performance: Evidence From Two Longitudinal University Samples", *Journal of Research in Personality*, 2003, Volume 37, Number 4, ss. 319-338.
- Costa, Paul T. ve Robert R. McCrae, *The NEO Personality Inventory: Manual, form S and form R*, Psychological Assessment Resources, 1985.
- Costa, Paul T. ve Robert R. McCrae, *Revised NEO Personality Inventory (NEO-PI-R) and NEO Five-factor Inventory (NEO-FFI)*, Psychological Assessment Resources, 1992.
- Cüceloğlu, Doğan, *İnsan ve Davranışı Psikolojisinin Temel Kavramları*, 18. Baskı, Remzi Kitabevi, İstanbul, 2012.
- Demirci, M. Kemal, Derya E. Özler ve Birsin Girgin, "Beş Faktör Kişilik Modelinin İşyerinde Duygusal Tacize (Mobbing) Etkileri-Hastane İşletmelerinde Bir Uygulama", *Journal of Azerbaijani Studies*, 2007, Volume 10, Number 3-4, ss. 13-39.
- Erikson, Erik H., *İnsanın Sekiz Çağı*, (Çev. T. Bedirhan Üstün-Vedat Şar), Toplum Yayınları, Ankara, 1984.
- Freud, Sigmund, *A General Introduction to Psychoanalysis*, (Çev. G. Stanley Hall), Boni and Liveright, New York, 1920.
- Goldberg, Lewis R., "The Development of Markers For The Big Five Factor Structure", *Psychological Assessment*, March 1992, Volume 4, Number 1, ss. 26-42.
- Gottfredson, Linda S., "Where and Why g Matters: Not a Mystery", *Human Performance*, 2002, Volume 15, Issue 1-2, ss. 25-46.
- Gottfredson, Linda S., "Dissecting Practical Intelligence Theory: Its Claims and Evidence", *Intelligence*, 2003, Number 31, ss. 343-397.
- Hammond, Marie S., "The Use of The Five Factor Model of Personality As a Therapeutic Tool In Career Counselling", *Journal of Career Development*, March 2001, Volume 27, Issue 3, ss. 153-165.
- Jensen, Arthur R., "Uses of Sibling Data in Educational and Psychological Research", *American Educational Research Journal*, Summer 1980, Volume 17, Number 2, ss. 153-170.
- Judge, Timothy A., Daniel Heller ve Michael K. Mount, "Five-Factor Model Of Personality and Job Satisfaction: A Meta-Analysis", *Journal of Applied Psychology*, June 2002, Volume 87, Issue 3, ss. 530-541.
- Judge, Timothy A., Joyce E. Bono, Remus Ilies ve Megan W. Gerhardt, "Personality and Leadership: A Qualitative and Quantitative Review", *Journal of Applied Psychology*, 2002, Volume 87, Number 4, ss. 765-780.

- Judge, Timothy A., Chad A. Higgins, Carl J. Thoresen ve Murray R. Barrick, "The Big Five Personality Traits, General Mental Ability, And Career Success Across The Life Span", *Personnel Psychology*, September 1999, Volume 52, Issue 3, ss. 621–652.
- Kuncel, Nathan R., Sarah A. Hezlett, ve Deniz S. Ones, "A Comprehensive Meta-Analysis of The Predictive Validity of The Graduate Record Examinations: Implications for Graduate Student Selection and Performance", *Psychological Bulletin*, January 2001, Volume 127, Number 1, ss. 162-181.
- McCrae, Robert R. ve Paul T. Costa, "Personality Trait Structure as a Human Universal", *American Psychologist*, 1997, Volume 52, Number 5, ss. 509-516.
- Mehta, Prabha ve Dalip Kumar, "Relationships of Academic Achievement With Intelligence, Personality, Adjustment, Study Habits and Academic Motivation", *Journal of Personality and Clinical Studies*, 1985, Volume 1, Number 1-2, ss. 57-68.
- Ones, Deniz S., Chockalingam Viswesvaran ve Frank L. Schmidt, "Comprehensive Meta-Analysis of Integrity Test Validities: Findings and Implications for Personnel Selection and Theories of Job Performance", *Journal of Applied Psychology*, August 1993, Volume 78, Number 4, ss. 679-703.
- Rogers, Carl R., *On Personal Power: Inner Strength and Its Revolutionary Impact*, Press 1, Constable & Company Limited, London, 1977.
- Salgado, Jesús F., "The Five Factor Model of Personality and Job Performance in the European Community", *Journal Of Applied Psychology*, February 1997, Volume 82, Number 1, ss. 30-43.
- Sanders, Wilma B., R. Travis Osborne ve J. E. Greene, "Intelligence and Academic Performance of College Students of Urban, Rural, and Mixed Backgrounds", *Journal of Educational Research*, January 1955, Volume 49, Number 3, ss. 185-193.
- Seth, Nimal ve Pratap Swarn, "A Study of the Academic Performance, Intelligence and Aptitude of Engineering Students", *Education and Psychology Review*, October 1971, Volume 11, Number 4, ss. 3-10.
- Sıgır, Ünsal ve Sait Gürbüz, "Akademik Başarı ve Kişilik İlişkisi: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma", *Savunma Bilimleri Dergisi*, 2011, Cilt 10, Sayı 1, ss. 30-48.
- Singh, Rakesh ve Surendra Kumar Verma, "The Effect of Academic Aspiration and Intelligence on Scholastic Success of XI Graders", *Indian Journal of Psychometry and Education*, 1995, Number 26, s. 43-48.
- Thompson, Dorothy Mossman, "On The Detection of Emphasis in Spoken Sentences by Means of Visual, Tactual and Visual –Tactual Cues", *Journal of General Psychology*, July 1934, Volume 11, Number 1, ss. 160-172.
- Thurstone, Louis Leon, "The Vectors of Mind", *Psychological Review*, January 1934, Volume 41, Number 1, ss. 1-32.
- Watson, David ve Lee Anna Clark, "On Traits and Temperament: General and Specific Factors of Emotional Experience and Their Relation to the Five-Factor Model", *Journal of Personality*, July 1992, Volume 60, Number 2, ss. 441-476.
- Wolfe, Raymond N, "Perceived Locus of Control and Prediction of Own Academic Performance", *Journal of Consulting and Clinical Psychology*, February 1972, Volume 38, Number 1, ss. 80-83.
- Zeidner, Moshe ve Gerald Matthews, *Intelligence and Personality*, In R. Sternberg (Ed.), *Handbook of intelligence*, Cambridge University Press, New York, 2000, ss. 581 – 610.
- Uğur, Zel, *Yönetim ve Organizasyon*, Nobel Yayın Dağıtım, Ankara, 2001.

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VE BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ TÜRKİYE BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI (BDS 570 ve BDS 700) AÇISINDAN İNCELENMESİ

Doç. Dr. Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT*

Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ**

Doç. Dr. Bilge Leyli ELİTAŞ***

Makale Gönderim Tarihi : 17.07.2017 / Kabul Tarihi : 04.12.2017

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, 570 nolu Bağımsız Denetim Standardı “İşletmenin Sürekliliği” Standardının açıklanarak, Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sektöründeki şirketlerin 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemine ait “Finansal Tablolar Bağımsız Denetçi Raporları”nın doküman analizi tekniği ile incelenmesi ve söz konusu raporların Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS 570 ve BDS 700’e) uygunluğunun tespit edilmesidir. Ayrıca 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile denetçi raporuna getirilen farklılıkları ortaya koymak da çalışmanın diğer amacıdır. Araştırma sonucunda bağımsız denetçi raporu’na ulaşılan kapsam dahilindeki işletmelerde, bağımsız denetçi raporlarının çoğunlukla 570 ve 700 nolu BDS çerçevesinde ve sözkonusu standartlara uygun bir şekilde düzenlendiği, küçük bir kısmında ise mevcut standartlar ile uyumsuzluklar olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: İşletmenin Sürekliliği, Bağımsız Denetçi Raporu, BDS 570, BDS 700.

JEL Sınıflandırması: M 41, M 42

EXAMINATION OF THE CONTINUITY OF ENTERPRISE AND INDEPENDENT AUDITOR’S REPORTS IN TERMS OF TURKISH INDEPENDENT AUDIT STANDARDS (ISA 570 ve ISA 700)

ABSTRACT

The objective of this study is analyzing Independent Auditor’s Reports for Financial Statements belonged to the manufacturing entities listed on Istanbul Stock Exchange (ISE) for the period of 1st January 2016-31st December 2016 by document analysis technique while explaining the ISA 570 Independent Audit Standard and examining the relevance of the mentioned reports to the Turkish Independent Audit Standards (ISA 570 and ISA 700). Besides; revealing the differences introduced in the auditor’s report via ISA 700 standard which is updated to be implemented for auditing within the periods as from 1st January of 2017 is aimed to be the other objective of the study. As a result of research, independent auditor’s reports are mostly concluded to be arranged due to the mentioned standards and within the frameworks of ISA 570 & 700 since few have incompatibilities according to the present standards, for the firms included in the content of independent auditor’s report acquired.

Keywords: Going Concern, Independent Auditor’s Reports, ISA 570, ISA 700

JEL Classification: M 41, M 42

* Gazi Üniversitesi, İİBF, seyhanc@gazi.edu.tr

** Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İİBF, sgungor@nevsehir.edu.tr

*** Yalova Üniversitesi, İİBF, bilgeleyli@gmail.com

GİRİŞ

İşletmenin sürekliliği kavramı genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin ve muhasebe standartlarının dayanağını oluşturan temel muhasebe kavramlarından biridir. İşletmenin sürekliliği kavramına göre; işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceği varsayımına göre finansal raporlar hazırlanır. Finansal tabloların süreklilik esasına göre hazırlanmasından ve finansal tablolara yansıtılmasından yönetim sorumludur. Finansal raporların 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 varmak ise denetçinin sorumluluğundadır. Bu sorumluluk denetçiye 6102 sayılı TTK hükümlerine göre, Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan 570 nolu Türkiye Denetim Standardı olan “İşletmenin Sürekliliği” Standardı kapsamında verilmiştir.

6102 sayılı TTK’ya göre; denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye’de ki Denetim Standartlarına göre denetlenir. Sunulacak denetçi raporlarının denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak yetkisi Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Kamu Gözetimi Kurumu’na verilmiştir. Türkiye Bağımsız Denetim Standartları dikkate alındığında, KGK tarafından, finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemek üzere 570 “İşletmenin Sürekliliği” isimli bir standart yayınlandığı görülmektedir. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği

Standardı 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra BDS 570 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir. BDS 570’te denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak finansal tablo denetimindeki sorumluluğuna ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmamasına göre nasıl raporlanması gerektiğine değinilmiştir. BDS 570’e göre raporlama yapılırken, denetçi tarafından finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarının düzenlendiği ve denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için denetçi raporlarının içermesi gereken temel unsurların açıkça belirtildiği BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı”nda yer alan denetçi raporunun şekil ve içeriğine uygun olarak hareket edilmesi gerekmektedir.

Araştırmanın amacı; Türkiye’de ki Denetim Standartları kapsamında 570 “İşletmenin Sürekliliği” bağımsız denetim standardı’nın açıklanarak, incelenen bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS 570 ve BDS 700’e) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulmasıdır. Ayrıca 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile denetçi raporuna getirilen farklılıkları ortaya koymak da çalışmanın diğer amacını oluşturmaktadır.

Bu amaçla öncelikle, Türkiye’de ki Denetim Standartları kapsamında 570 nolu bağımsız denetim standardı olan “İşletmenin Sürekliliği”

Standardı ele alınarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin yönetimin ve denetçinin sorumluluklarının ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmasına göre nasıl raporlanması gerektiği konuları açıklanmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında da; hisse senetleri borsada işlem gören imalat sektöründeki işletmelerin 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemine ait Finansal Tablolar Bağımsız Denetçi Raporları BDS 570 ve BDS 700 (denetçi tarafından düzenlenmesi istenen denetçi raporlarına ilişkin esasların yer aldığı standart) kapsamında incelenmiş ve bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına uygunluğu tespit edilmiştir. Son olarak da 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile getirilen farklılıklar ortaya konulmuştur.

2. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMI (ESASI)

Muhasebe ve finansal raporlama sistemlerinin uygulanması, esas olarak, dünyanın hemen her yerinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebe standartları esas alınarak yürütülmektedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelere ve muhasebe standartlarının dayanağını temel muhasebe kavramları oluşturmaktadır (<http://www.e-adliye.net/?pnum=545&pt=DERS+3+-+Muhasebenin+Temel+Kavramlar%C4%B1>). Muhasebenin temel kavramları muhasebe ilkelerinin dolayısıyla muhasebe uygulamalarının dayanağını oluşturan temel düşünce ve temel çıkış noktalarıdır (Sevilengül, 2005: 22).

26/12/1992 tarihli 21447 (M) sayılı Resmi Gazetede yayımlanan ve 1994 yılında yürürlüğe giren 1 Sıra Nolu MSUGT'nde 12 adet muhasebenin temel kavramı yer almıştır. Bu 12 temel kavram içinde yer alan kavramdan bir tanesi de işletmenin sürekliliği kavramıdır. Bu tebliğe

göre; işletmenin sürekliliği kavramı, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme, sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. İşletmenin sürekliliği kavramı maliyet esasının temelini oluşturur. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu husus mali tabloların dipnotlarında açıklanır.

27/01/2011 tarih ve 27828 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 209 sıra no'lu Tebliğ ile yenilenmiş olan, "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve"ye göre; işletmenin finansal tabloları normal olarak işletmenin devamlılığı ve öngörülebilir bir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlanırlar. Böylece, işletmenin ne tasfiyeye niyetinin ne de ihtiyacının olduğu, faaliyet hacminin de önemli bir ölçüde azalmayacağı varsayılır. Eğer böyle bir niyet ve ihtiyaç varsa finansal tablolar farklı bir gerekçe ile hazırlanmalı ve bu gerekçe açıklanmalıdır (m.4.1.)

BDS 570' ye göre (m. 2); İşletmenin sürekliliği 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 sürekliliği varsayımı kullanılarak hazırlanır. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli (ihtiyaca uygun) olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanmayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esas, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerin yerine getireceği esasına göre kaydedilir.

TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”nda da benzer şekilde yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tabloların süreklilik kavramına göre düzenleneceği belirtilmiştir (m. 25).

3. MALİ TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENE- TİMİ

Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması bağımsız denetim olarak ifade edilebilir (660 sayılı KHK Md.2/b, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md. 4/b.).

TTK madde 397- (1) (Değişik: 26/6/2012-6335/18 md.) dördüncü fıkraya uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir.

“Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar”, 23 Ocak 2013 tarihli, 28537 sayılı Resmi Gazete 23 Ocak 2013 tarihli ve 28537 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren, “Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar” ile Türk Ticaret Kanunu kapsamında bağımsız denetime tabi olacak şirketler belirlenmiştir. İlgili düzenlemeye göre; Sermaye Piyasası Kanunu uyarınca Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler de denetime tabi olacak şirketler arasında sayılmaktadır

(http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2013&publicationId=1031706).

4. BDS 570 “İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ”

4.1. Standardın Kapsamı

570 nolu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemektedir (m. 1)

4.2. Standardın Yürürlük Tarihleri ve Güncellemeler

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha sonra BDS 570 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir.

4.3. BDS 570 Kapsamında İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetinin Değerlendirilmesine İlişkin Yönetimin Sorumluluğu

BDS 570’e göre finansal tabloların süreklilik esasına göre hazırlanmasından yönetim sorumlu tutulmuştur. BDS 570’e göre; finansal raporlama çerçevelerinde, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm olsa da olmasa da, işletmenin sürekliliği varsayımı finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili temel bir ilke olduğu için, finansal tabloların hazırlanmasında, yönetimin

işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin değerlendirme yapması gerekmektedir.

Yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirme, olay veya şartların doğası gereği belirsiz olan gelecekteki sonuçları hakkında belirli bir tarihte muhakemede (yargıda) bulunulmasını içerir. Aşağıdaki unsurlar yapılan bu muhakemeyle ilgilidir (BDS 570 m. 5):

- Bir olay veya şart ya da bunların sonuçları ne kadar ileri bir tarihte meydana geliyorsa, söz konusu olay veya şartların sonucuna ilişkin belirsizlik derecesi de o kadar artar. Bu sebeple, yönetimin işletmenin sürekliliği ile ilgili açık bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılan finansal raporlama çerçevelerinin birçoğu, hangi dönem için yönetimin mevcut tüm bilgileri dikkate almasının zorunlu olduğunu belirler.
- İşletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlerinin niteliği ve durumu, dış faktörlerden etkilenme derecesi, olay veya şartların sonucuna ilişkin yapılacak muhakemeyi etkiler.
- Geleceğe ilişkin herhangi bir muhakeme, o muhakemenin yapıldığı anda mevcut bulunan bilgilere dayanır. Bilanço tarihinden sonraki olaylar, yapıldığı anda makul olan muhakemelerle tutarlı olmayan sonuçlar ortaya çıkarabilir.

TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu”nda işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin yapacağı değerlendirmeler ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak dikkate alacağı hususlar yer almaktadır. TMS 1 “Finansal Tabloların Sunuluşu” standardına göre yönetim (m. 25);

- finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirmelidir,
- değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli

belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklamalıdır,

- İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temeli ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklamalıdır.

İşletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu değerlendirilirken yönetim, bununla sınırlı olmakla birlikte en azından raporlama dönemi sonundan (bilanço tarihinden) sonraki on iki aya ilişkin mevcut bilgileri dikkate alır. Dikkate alınacak hususların derecesi her durumun şartlarına bağlıdır. Eğer işletme faaliyet karlılığı ve finansal kaynaklara kolay ulaşma gibi bir geçmişe sahipse, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğu sonucuna ayrıntılı analizlere girilmeden ulaşılabilir. Aksi takdirde yönetim, işletmenin sürekliliği kavramının uygunluğuna karar verirken, cari dönem ve beklenen karlılık, borç ödeme planları ve yerine koymanın finansmanı ile ilgili potansiyel kaynaklar gibi, birçok unsuru dikkate almak zorundadır (m. 26).

4.4. 570 No’lu BDS’nin İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Olarak Denetçiye Getirdiği Sorumluluklar

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 (BDS 570 m. 6). Bağımsız denetçinin bu sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama çerçevesi işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapması hususunda açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.

Denetçi gelecekte işletmenin sürekliliğini sona erdirecek tüm olay ve şartları tamamıyla tahmin edemeyebilir. Bu durumda bağımsız denetçi raporunda işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizliğe atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğinin devamı açısından bir güvence olarak kabul edilemez (BDS 570 m. 7).

Denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak finansal tablo denetimindeki sorumluluğuna ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmamasına göre nasıl raporlanması gerektiğine başlıklar halinde aşağıda değinilmiştir.

4.4.1. Denetçinin Risk Değerlendirme Prosedürleri Uygulaması Aşamasında İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Değerlendirmeleri

Denetçinin işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sorumluluk denetçiye BDS 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” kapsamında verilmiştir. Bu sorumluluk çerçevesinde denetçi, gerekli olan risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını irdeler. Denetçi bunu yaparken, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını belirler (Bakınız: A2-A5 paragrafları) ve

(a) Böyle bir değerlendirmenin yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere eder ve yönetimin, tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlenmesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele

almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar verir.

(b) Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle müzakerede bulunur ve tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgular.

4.4.2. Denetçi Tarafından İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Yönetimin Yaptığı Değerlendirmelerin İncelenmesi

Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirmeyi inceler (BDS 570, m. 12).

Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, yönetim tarafından kullanılan dönem ile aynı dönemi dikkate alır. İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsamaması durumunda denetçi, yönetimden değerlendirme dönemini finansal tablo tarihten itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep eder (BDS 570, m. 13).

Denetçi, yönetimin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, yönetimin değerlendirmesinin denetim sonucunda denetçinin haberdar olduğu ilgili tüm bilgileri içerip içermediğini mütalaa eder (BDS 570, m. 14).

Denetçi, yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden sonra meydana gelecek ve finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasının uygunluğunu şüpheye düşürecek planlanmış veya planlanmamış olay veya şartların meydana gelme ihtimali ko-

nusunda dikkatli davranır (BDS 570, A13) ve işletmenin sürekliliğinin devamına yönelik ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara ilişkin sahip olduğu bilgiler hakkında yönetimi sorgular (BDS 570, m. 15). Denetçinin işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemek için yönetimin sorgulanması dışında başka herhangi bir denetim prosedürünü uygulama sorumluluğu yoktur (BDS 570, A14).

4.4.3. İşletmenin Sürekliliği Üzerinde Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay ve Şartlar

Yukarıda da değinildiği gibi hem yönetimin, hem de denetçinin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu değerlendirme yapılırken tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturabilecek birçok olay veya şart mevcuttur. Aşağıda bu olay veya şartlara örnekler verilmiştir. Bu liste tüm durumları kapsamamaktadır. Belirtilen durumlardan birinin ya da birkaçının varlığı her zaman önemli bir belirsizliğin var olduğu anlamına gelmez (BDS 570, A2).

Finansal Durumla İlgili:

- Net yükümlülük veya kısa vadeli net yükümlülük pozisyonu.
- Sabit vadeli borçların vadelerinde geri ödeneceğine veya yenileneceğine dair gerçekçi olmayan beklentiler veya uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçlara gereğinden fazla bağlı olunması.
- Kredi verenler tarafından sağlanan finansal desteğin geri çekileceğine dair belirtiler.
- Tarihi veya ileriye dönük finansal tablolarda gösterilen, işletme faaliyetleriyle ilgili negatif nakit akışları.

- Temel finansal oranlardaki olumsuzluk.
- Önemli tutarlardaki faaliyet zararı veya nakit akışı yaratan varlıkların değerindeki önemli azalışlar.
- Temettü ödemelerindeki gecikme veya kesilmeler.
- Alacaklılara vade tarihinde ödeme yapılamaması.
- Kredi sözleşmelerinin şartlarına uyulamaması.
- Tedarikçilerle yapılan işlemlerde vadeli ödemeden, peşin ödemeye geçilmesi.
- Yeni ürün geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımlar için finansman temin edilememesi.

İşletme Faaliyetleriyle İlgili:

- Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya faaliyetleri durdurma planları.
- Kilit yönetim kadrosunun boş olarak yerlerinin doldurulmaması.
- Önemli bir pazarın, kilit müşteri veya müşterilerin, imtiyaz, lisans veya ana tedarikçi veya tedarikçilerin kaybedilmesi.
- İşgücüyle ilgili yaşanan sıkıntılar.
- Önemli hammadde darboğazı.
- Oldukça başarılı bir rakibin ortaya çıkması.

Diğer Konularla İlgili:

- Sermaye yeterlilik yükümlülüklerine veya diğer yasal yükümlülüklere aykırılık.
- İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve işletmenin aleyhine sonuçlanması durumunda işletmenin karşılamayacağı taleplere sebep olabilecek davalar.
- İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen

mevzuat değişiklikleri veya hükümet politikalarındaki değişiklikler.

- Oluşturduğunda sigorta kapsamında bulunmayan veya eksik sigortalanmış felaketler.

Yukarıda sıralanan bu olay veya şartların önem seviyesi bazı önlemler ile azaltılabilir. Örneğin, bir işletmenin normal kredi geri ödemelerini yapmamasının etkisi; varlıkların elden çıkarılması, kredi geri ödemelerinin yeniden planlanması veya ilâve sermaye temin edilmesi gibi yönetimin alternatif yöntemler yoluyla yeterli nakit akışını temin etmeyi amaçlayan planlarıyla dengelenebilir. Aynı şekilde, ana tedarikçilerden birinin kaybedilmesinin etkisi de uygun bir alternatif tedarik kaynağının bulunmasıyla hafifletilebilir (BDS 570, A3)

4.4.4. İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirme Kabiliyetine İlişkin Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay veya Şartların Belirlenmesi Durumunda Uygulanacak İlâve Denetim Prosedürleri

İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda, önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığına karar vermek için (bu olay ve şartların etkisini azaltan faktörlerin dikkate alınması dâhil) ilave denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder. İlave denetim prosedürleri aşağıdakileri içerir (BDS 570, m. A15).

- Nakit akışı, kâr tahminleri ve diğer ilgili tahminlerin yönetimle birlikte analiz ve müzakere edilmesi.
- İşletmenin en son ara dönem finansal tablolarının analiz ve müzakere edilmesi.
- Borç senedi ve kredi sözleşmelerinin incelenerek bunlara ilişkin şartların herhangi bir şekilde ihlal edilip edilmediğinin belirlenmesi.

- Finansman zorluklarını tespit etmek için genel kurul, yönetim kurulu ve ilgili komitelerin toplantı tutanaklarının okunması.
- Dava ve iddiaların mevcudiyeti ve bunların sonuçları ile finansal etkilerinin tahminine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin makul olup olmadığı konusunda işletmenin hukuk müşavirinin sorgulanması.
- İlişkili ve üçüncü taraflarla yapılan işletmeye finansal destek sağlamaya ve finansal desteği devam ettirmeye yönelik anlaşmaların mevcudiyetinin, yasallığının ve uygulanabilirliğinin teyit edilmesi ve bu tarafların ilave fon sağlama konusundaki finansal imkânlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin karşılanmamış müşteri siparişlerine ilişkin planlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin sürekliliğinin devamını azaltan veya başka şekilde etkileyen bilanço tarihinden sonraki olayları belirlemek amacıyla ilgili denetim prosedürlerinin uygulanması.
- Borçlanma araçlarının varlığı, şartları ve yeterliliğinin teyit edilmesi.
- Düzenleyici otoritelerin gerçekleştirdikleri işlemlere ilişkin raporların elde edilmesi ve gözden geçirilmesi.
- Varlıkların elden çıkarılması hakkındaki planların dayanaklarının yeterliliğinin belirlenmesi

4.4.5. İşletmenin Sürekliliğinin Raporlanması

Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, muhakemesine göre, tek başına veya toplu olarak işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında bir sonuca varır. Bir belirsizliğin muhtemel etkisinin büyüklüğü ve gerçekleşme ihtimali,

denetçinin muhakemesine göre, bu belirsizliğin niteliği ve etkilerine ilişkin aşağıdaki durumlara yönelik uygun açıklamaları gerektirmesi halinde önemli bir belirsizlik söz konusudur (m. 17):

(a) Gerçeğe uygun sunuma dayalı bir finansal raporlama çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumu veya

(b) Bir uygunluk çerçevesi söz konusu ise, finansal tabloların yanıltıcı olmaması.

İşletmenin sürekliliği varsayımının denetimi sonucunda ortaya çıkabilecek durumlar aşağıdaki gibidir:

4.4.5.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerli Olmaması Durumu

Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda denetçi BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” uyarınca olumsuz görüş verir (BDS 570, m. 21).

İşletmenin sürekliliği varsayımının kullanılmasının içinde bulunulan şartlar altında uygun olmadığı durumlarda yönetimin finansal tablo hazırlamak zorunda kalması veya finansal tablo hazırlamayı seçmesi hâlinde, finansal tablolar alternatif bir esasa göre (örneğin, tasfiye esasına göre) hazırlanır. Finansal tabloların hazırlanmasında kullanılacak alternatif esasın içinde bulunulan şartlar altında kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi olduğuna karar vermesi şartıyla, denetçi bu finansal tabloların denetimini gerçekleştirebilir. Denetçi, söz konusu finansal tablolarda yeterli

açıklamanın bulunması şartıyla bu finansal tablolar hakkında olumlu görüş bildirebilir ancak finansal tablo kullanıcılarının dikkatini kullanılan alternatif esasa ve bu esasın kullanım gerekçelerine çekmek için denetçi raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı¹ eklemeyi uygun veya gerekli görebilir (BDS 570, m. A26).

4.4.5.2. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Geçerli Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

Denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olduğu, ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varması durumunda, finansal tablolardaki aşağıda bahsedilen açıklamaları inceleyerek karar verir (BDS 570, m. 18):

(a) İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek temel olay veya şartlar ile yönetimin bu olay veya şartları ele almaya ilişkin planlarının yeterince açıklanıp açıklanmadığı ve

(b) İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunun; dolayısıyla işletmenin olağan iş akışı içinde varlıklarından fayda sağlamanın ve yükümlülüklerini yerine getirmesinin mümkün olmayabileceğinin açık bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı.

Denetçinin finansal tablolarda önemli bir belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmış olması ya da olmaması durumuna göre vereceği rapor farklılaşacaktır. Denetçinin bu ilgili açıklamalara bakarak verebileceği kararlar aşağıdaki gibi olacaktır:

1 **Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı:** Denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraftır (BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları Standardı 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 14/3/2014 tarihli ve 28941 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır).

4.4.5.2.1. Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması Durumu

İşletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu ancak önemli bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda, finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılması durumunda denetçi, olumlu görüş verir. Ancak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmediyi belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı” ekler (m. 19).

Bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin birden çok önemli belirsizliğin mevcut olması gibi ender durumlarda denetçi, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemek yerine görüş vermekten kaçınabilir (BDS 570, A22).

4.4.5.2.2. Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmaması Durumu

Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmaması hâlinde denetçi BDS 705 “Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” Standardı uyarınca sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüşten uygun olanı verir ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve finansal tablolarda bu hususun yeterince açıklanmadığını Denetçi raporunda belirtir (BDS 570, madde 20)

4.4.5.3. İşletme Yönetiminin İşletmenin Sürekliliği Esasında Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması Durumu

Bağımsız denetçi tarafından talep edilmesine rağmen, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasında değerlendirme yapma veya değerlendirmeyi genişletme konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, bu durumun denetçi raporu için etkilerini irdeler (m.22) ve bu durumda denetçi, sınırlı olumlu görüş verebilir veya görüş vermekten kaçınabilir. Çünkü denetçinin, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasına ilişkin olarak (yönetimin uygulamaya koyduğu planların veya bu olay ve şartların etkisini azaltan diğer faktörlerin varlığıyla ilgili kanıtlar gibi) yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi mümkün olmayabilir (BDS 570, m. A 27).

5. BDS 700 “FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA” STANDARDINA GÖRE İLGİLİ DENETÇİ RAPORLARININ İÇERMESİ GEREKEN TEMEL UNSURLAR

BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı” 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir². Bu BDS’nda, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumlulukları düzenlenerek, finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekil ve içeriği ele alınmaktadır (m. 1).

2 BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” Standardı 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir.

BDS 700'de bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için denetçi raporlarının içermesi gereken temel unsurlar açıkça belirtilmiştir. Aşağıda bu unsurlara değilmiştir.

Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülen Denetimler İçin Denetçi Raporlarının İçermesi Gereken Temel Unsurlar aşağıdaki gibidir:

- **Başlık**

Denetçi raporunda “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı açıkça yer alır (BDS 700, m. 21).

- **Muhatap**

Denetçi raporu, mevcut sözleşme şartları gereği uygun olan muhataba hitaben düzenlenir (BDS 700, m. 22).

- **Giriş Paragrafı**

Denetçi raporundaki “Giriş”³ paragrafında (BDS 700, m. 23);

(a) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletme belirtilir,

(b) Finansal tabloların denetlenmiş olduğunu ifade edilir,

(c) Finansal tabloları oluşturan her bir tablonun başlığı belirtilir,

(ç) Önemli muhasebe politikalarının özetine ve diğer açıklayıcı bilgilere atıfta bulunur

(d) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönem açıkça belirtilir.

- **Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu**

Denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm yer alır (BDS 700, m. 25). Denetçi raporunun bu bölümünde, işletmede finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumlulukları açıklanır. Bu açıklamada yönetimin; “finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından ve hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğuna” dair bir ifade yer alır (BDS 700, m. 26); Bu ifadede ayrıca finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanması durumunda; “finansal tabloların gerçeğe uygun bir biçimde sunumuna” veya “doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayan finansal tabloların hazırlanmasına” ilişkin ifadeler de yer alır (BDS 700, m. 27).

- **Denetçinin Sorumluluğu**

Denetçi raporu, “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm içerir (BDS 700, m. 28). “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında;

- denetçinin sorumluluğunun, yürüttüğü denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğu ifade edilir (BDS 700, m. 29)

- denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir

3 “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” kısmının gerekmesi durumunda bu paragraf için “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” başlığı kullanılmaktadır. “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

- Bağımsız denetim standartlarının; denetçinin etik hükümlere uymasını (uygunluk sağlamasını) ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planlanarak yürütmesini gerektirmekte olduğu açıklanır (BDS 700, m. 30)

Ayrıca “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında yer alması gereken diğer hususlar da şunlardır (BDS 700, m. 31):

(a) Denetimin tanımı: Denetimin finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir şeklindeki tanımı

- (b) • Bu prosedürlerin seçiminin finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine dayandığına ilişkin bilgi
- Denetçinin risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirdiğine, ancak bu değerlendirmenin, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığına ilişkin bilgi

(c) Denetimin bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerdiğine ilişkin bilgi

“Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında son olarak ta; denetçinin, bağımsız denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun

bir dayanak oluşturduğuna ilişkin kanaatine yer verilir (BDS 700, m. 33).

• Denetçi Görüşü

Denetçi raporu, “Görüş” başlıklı bir bölüm içerir (BDS 700, m. 34).

Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanan finansal tablolara ilişkin olumlu görüş verilirken, mevzuat tarafından aksi zorunlu kılınmadıkça, denetçi görüşünde birbirine eş değer kabul edilen aşağıdaki ifadelerden biri kullanılır (BDS 700, m. 35):

(a) Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır veya

(b) Finansal tablolar ..., [geçerli finansal raporlama çerçevesi]’ne uygun olarak doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlamaktadır.

Geçerli finansal raporlama çerçevesine ilişkin denetçi görüşünde yer alan atfın; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartlarına (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartlarına) yapılmadığı durumlarda, ilgili raporlama çerçevesinin kaynağı denetçi görüşünde açıklanır (BDS 700, m. 37).

• Diğer Raporlama Sorumlulukları

Denetçinin, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama yapma sorumluluğunun yanında diğer hususlara ilişkin ilâve raporlama sorumlulukları bulunabilir (BDS 700, A34). Denetçi, finansal tablolara ilişkin BDS’ler kapsamındaki raporlama sorumluluğuna ek olarak denetçi raporunda diğer raporlama sorumluluklarına da yer verirse, söz konusu diğer sorumlulukları ayrı bir bölümde, “Mevzuattan Kaynaklanan

Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” alt başlığında veya bölümün içeriğine uygun başka bir alt başlık altında ele alır (BDS 700, m. 38)⁴.

• Denetçinin İmzası

Denetçi raporunda, denetçinin imzasının (kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına attığı) bulunması gerekmektedir (BDS 700, m. 40, m. A37). Bağımsız denetçinin veya bağımsız denetim kuruluşu adına rapor düzenlenmişse sorumlu denetçinin adı, soyadı, unvanı, mührüne bu bölümde yer verilir.

• Denetçi Raporu Tarihi

Denetçi raporunda denetçi raporu tarihi bulunmak zorundadır (BDS 700, m.41). Denetçi raporu tarihi;

(a) İlgili dipnotlar dâhil olmak üzere, finansal tabloları oluşturan bütün tabloların hazırlandığına ve

(b) İşletmedeki yetkili kişilerin bu finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine ilişkin

kanıtlar da dâhil olmak üzere, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşüne dayanak oluşturan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz.

• Denetçinin Adresi

Denetçi raporu, denetçinin adresini içermelidir (BDS 700, m. 42).

6. GÜNCELLENEN BDS 570 VE BDS 700 İLE GETİRİLEN YENİLİKLER

1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak

üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile getirilen yenilikler aşağıdaki gibidir:

1. Mevcut BDS 570’te işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmedini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı eklenmesi istenirken, yeni BDS 570’te bu hususlara “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ayrı bir bölümde yer verilmesi istenmektedir (Mevcut BDS 570 m 19 ve yeni BDS 570 m. 19).

2. Mevcut BDS 700’de Görüş paragrafı raporun en sonunda yer alan “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” başlığında hemen önce yer alması istenirken, yeni BDS 700’de “Denetçi Görüşü” denetçi raporunun en başında yer alması istenmektedir. Bunun ön önemli nedeni, finansal tablo denetiminin en önemli çıktısını daha ön plana çıkartmak ve denetçi görüşünü genel ve standart metinlerin arkasına atılmasının önüne geçmek olacaktır (Sayar ve Ergüden, 2016: 96

3. Mevcut BDS 700’de Giriş yani “Finansal Tablolara İlişkin Rapor” kısmında yer alan aşağıdaki hususlar yeni BDS 700’de “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi” başlığının hemen altında “Denetçi Görüşü” bölümünde yer alması istenmektedir.

Denetlenen işletmenin adı

Denetlenen her bir finansal tablonun başlığı

Denetlenen Finansal tabloların tarihi veya dönemi

4 Bağımsız denetçi raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.

Önemli muhasebe politikalarının özeti de dahil olmak üzere dipnotlara atıfta bulunma

Finansal tabloların denetlendiği bilgisi

4. Mevcut BDS 570’te “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığında yer alması istenen aşağıdaki hususların yeni BDS 570’te “Görüşün Dayanağı” bölümünde yer alması istenmektedir. Görüşün Dayanağı Bölümü Görüş bölümünün hemen ardından yer alacaktır. Bu hususlar şu şekildedir:

a. Denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütüldüğü ifadesi

b. Denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunma (“bu standartlar kapsamındaki sorumluluklarımız raporumuzun bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmıştır” şeklindeki bir ifade ile yapılan atıf)

c. Denetçinin etik hükümler uyarınca denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiğine ilişkin açıklama (bu açıklamada denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallara (Etik Kurallar) atıfta bulunulur).

d. Denetçinin denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı

5. Mevcut BDS 700’te Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları kısmında yer alması istenilen yönetimin sorumlulukları kısmındaki açıklamalar yeni BDS 700’de genişletilerek, yönetimin işletmenin sürekliliği ile ilgili sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar getirilmiştir. Bu açıklamalar şu şekildedir:

Yönetimin;

a) şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden,

b) gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve

c) şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumlu olduğuna dair açıklamalar.

6. Mevcut BDS 700’te “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlığı altında yer alması istenilen denetçinin sorumlulukları kısmındaki açıklamalar yeni BDS 700’de genişletilerek, denetçinin işletmenin sürekliliği ile ilgili sorumlulukları hakkında yeni açıklamalar getirilmiştir. Bu açıklamalar

a) Tarafımızca elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı hakkında sonuca varıldığına dair açıklama

b) ve yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında sonuca varılmaktadır

c) Önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna varmamız halinde denetçinin, raporunda, finansal tablolardaki ilgili açıklamalara dikkat çekmemiz ya da bu açıklamaların yetersiz olması durumunda olumlu görüş dışında bir görüş vermemiz gerekmektedir.

d) Vardığımız sonuçlar bağımsız denetçi raporumuzun tarihine kadar elde edilen denetim kanıtlarına dayanmaktadır.

e) Bununla birlikte, gelecekteki olay veya şartların işletmenin sürekliliğini sona erdirebilir.

7. Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor: Denetçinin TTK'dan kaynaklanan diğer sorumluluklarına yer verildiği bu kısmın içeriğinde değişiklik öngörülmemiş olup, raporun sonunda yer almaya devam edecektir.

8. Yeni BDS 700 ile getirilen bir diğer önemli yenilik, denetçilere “kilit denetim konularını” açıklamaları zorunluluğunun getirilmesidir⁵. Kilit Denetim Konuları, denetçilerin denetim sırasında en fazla kaygı duydukları ve odaklandıkları konulardır ve denetçilerin bu konuları nasıl ele aldıklarını vurgulamaları gerekmektedir (Yanık ve Karataş, 2017: 13).

9. Yeni BDS 700 ile getirilen bir diğer yenilik “Diğer Bilgiler”⁶ paragrafıdır. Diğer bilgiler, mevzuat veya genel uygulamalar gereği, denetlenmiş finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunu içeren bir dokümanda yer alan finansal ve finansal olmayan (finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporu dışındaki) bilgilerdir (BDS 720, m. 5. a).

10. Mevcut BDS 700'de tüm bağımsız denetçi raporlarında sorumlu denetçinin adı, soyadı ve ünvanının yer alması zorunlu iken, yeni BDS 700'e göre de tüm bağımsız denetim raporlarında sorumlu denetçinin adının yer alması zorunlu olmasına rağmen, kişisel güvenliğe yönelik önemli ve etkin bir tehdidin bulunması hâlinde, Kurumdan izin almak şartıyla denetçi raporunda sorumlu denetçinin adı açıklanmayabilir (Yeni BDS 700, madde. 46T.)

7. ARAŞTIRMA

7.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın amacı; Türkiye Denetim Standartları kapsamında 570 “İşletmenin Sürekliliği” bağımsız

denetim standardı'nın açıklanarak, incelenen bağımsız denetçi raporlarının Türkiye Denetim Standartlarına (BDS 570 ve BDS 700'e) uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğinin ortaya konulmasıdır. Ayrıca 1.1.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere geçerli olacak güncellenmiş BDS 700 ile denetçi raporlarına getirilen farklılıkları ortaya koymak da çalışmanın diğer amacını oluşturmaktadır.

7.2. Araştırmanın Yöntemi ve Sınırlılıkları

Araştırmamızın uygulama kısmında hisse senetleri borsada işlem gören imalat sektöründeki şirketlerde 1 Ocak 2016 - 31 Aralık 2016 dönemine ait bağımsız denetçi raporlarına ulaşılarak, doküman analizi tekniği ile veriler toplanmıştır. Çalışmanın yapıldığı Mart 2017 tarihi itibarıyla BİST'de imalat sektöründe işlem gören 181 şirket mevcuttur (<https://www.kap.org.tr/Sektorler>). Bu şirketlerin bağımsız denetçi raporlarına www.kap.org.tr'den ve ilgili şirketlerin web sitelerinden elde edilmeye çalışılmış ve 176 adet şirketin bağımsız denetçi raporuna ulaşılarak, araştırmaya dahil edilmiştir. Ulaşılan bu denetçi raporları içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir.

7.3. Araştırmanın Bulguları

Kapsam dahilindeki bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu aşağıdaki bulgular elde edilmiştir.

1. Başlık

Bağımsız denetçi raporunun başlığında ‘Bağımsız Denetçi Raporu’ ifadesi bulunmak zorunda olmasına rağmen, 11 şirkette (Atlantik Petrol Ürünleri Ticaret ve San. A.Ş., Asil Çelik San. ve Tic. A. Ş., Ayes Çelik Hasır ve Çit San, Bantaş Ban-

5 BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

6 “Diğer Bilgiler” veya uygun hâllerde “Finansal Tablolar ile Bağımsız Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler” gibi bir başlık.

dırma Ambulans San. A.Ş., Ege Seramik San. ve Tic. A.Ş., Ekiz Kimya San. ve Tic. A. Ş., Ersu Meyve Gıda San. A.Ş., Serve Kırtasiye San. Ve Tic. A. Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Mish Dekorasyon San. ve Tic. A. Ş., Mega Polietilen Köpük San. ve Tic. A. Ş.) başlığın “Bağımsız Denetim Raporu” olarak geçtiği, bir şirkette (Egeplast Ege Plastik Ticaret ve San. A. Ş.) ise “Bağımsız Denetçi Görüşü” olarak geçtiği görülmüştür.

İncelenen bütün bağımsız denetçi raporlarının “muhabata” hitaben düzenlendiği görülmüştür.

Bağımsız denetim raporlarının “giriş” paragrafları incelendiğinde, incelenen bütün raporlarda

(a) Finansal tabloları denetlenmiş olan işletmenin adı,

(b) Finansal tabloların denetlenmiş olduğu ifadesi,

(c) Hangi finansal tabloların denetlendiği,

(ç) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı bilgilere atf

(d) Finansal tabloları oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya kapsadığı dönemin belirtildiği görülmüştür.

7 şirkette (Balatacılar Balatacılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., Berkosan Yalıtım ve Tecrit Maddeleri Üretim ve Ticaret A.Ş., Mega Polietilen Köpük Sanayi ve Tic. A. Ş., Mish Dekorasyon Sanayi ve Ticaret A.Ş., Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Serve Kırtasiye Sanayi ve Ticaret A.Ş.) “Giriş (Finansal Tablolara İlişkin Rapor)” paragrafında bulunması gereken açıklamaların bulunmasına rağmen “Giriş (Finansal Tablolara İlişkin Rapor)” başlığının bulunmadığı görülmüştür.

4. Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorum-

luluğu incelenen bütün bağımsız denetçi raporlarında açıkça ifade edilmiştir. İncelenen bütün denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu” başlıklı bir bölümün yer aldığı ve bu bölümde, işletmede finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yönetimin, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluklarının açıklandığı görülmüştür. Daha açık bir ifade ile; incelenen bütün raporlarda; yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu ile ilgili açıklamalarda;

- “finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasından,
- Gerçeğe uygun bir biçimde sunumundan,
- hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyen finansal tabloların hazırlanmasını sağlamak için gerekli gördüğü iç kontrolden sorumlu olduğuna” dair bir ifadenin yer aldığı görülmüştür.

5. Denetçinin Sorumluluğu incelenen bütün bağımsız denetçi raporlarında açıkça ifade edilmiştir. İncelenen bütün denetçi raporlarında “Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu” başlıklı bir bölümün yer aldığı ve bu bölümde, bağımsız denetçinin sorumluluğu ile ilgili açıklamaların yapıldığı görülmüştür. Daha açık bir ifade ile; incelenen bütün raporlarda; denetçinin sorumluluğu ile ilgili açıklamalarda;

- denetçinin sorumluluğunun, yürüttüğü denetime dayanarak finansal tablolar hakkında görüş vermek olduğunun ifade edildiği,
- denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü,
- Bağımsız denetim standartlarının; denetçinin etik hükümlere uymasını (uygunluk sağlamasını) ve bağımsız denetimin, finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence elde etmek üzere planla-

arak yürütmesini gerektirmekte olduğunun açıklandığı,

- Denetimin finansal tablolardaki tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin uygulanmasını içerir şeklinde tanımlandığı,
- Denetim prosedürlerin seçiminin finansal tablolardaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi de dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine dayandığına ilişkin bilginin,
- Denetçinin risk değerlendirmelerini yaparken, şartlara uygun denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla işletmenin finansal tablolarının hazırlanması ve gerçeğe uygun sunumuyla ilgili iç kontrolü değerlendirdiğine, ancak bu değerlendirmenin, işletmenin iç kontrolünün etkinliğine ilişkin bir görüş verme amacı taşımadığına ilişkin bilginin,
- Denetimin bir bütün olarak finansal tabloların sunumunun değerlendirilmesinin yanı sıra, işletme yönetimi tarafından kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunun ve yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığının değerlendirilmesini de içerdiğine ilişkin bilginin,
- denetçinin, bağımsız denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna ilişkin kanaatin,

yer aldığı görülmüştür.

6. Denetçi Görüşü

İncelenen bütün bağımsız denetçi raporlarında görüş bildirilmiştir.

7. “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor”

İncelenen bütün denetçi raporlarında “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülüklerle İlişkin Rapor” kısmının içeriğinin bulunduğu, ancak 5 şirketin denetçi raporunda (Berkosan Yalıtım ve Tecrit Maddeleri Üretim ve Ticaret A.Ş., Mega Polietilen Köpük Sanayi ve Ticaret A.Ş., Mondi Tire Kutsan Kağıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt Anonim Şirket, Serve Kırtasiye Sanayi ve Ticaret A.Ş.) bu paragrafın başlığının “Diğer İlgili Mevzuattan Kaynaklanan Bağımsız Denetçi Yükümlülükleri Hakkında Raporlar” şeklinde olduğu görülmüştür.

İncelenen raporların büyük çoğunluğunda sorumlu denetçinin adı, soyadı ve ünvanının yer almasına karşılık, raporların yarısından fazlasında sorumlu denetçinin imzası ve mührünün olmadığı görülmüştür. İncelenen 176 raporun 100 tanesinde (% 56’sında) sorumlu denetçinin imza ve mührünün olmadığı, ayrıca 1 raporda sorumlu denetçinin adı, soyadı ve ünvanının eksik olduğu, 1 raporda sorumlu denetçinin adı, soyadı, ünvanı, imzası ve mührünün eksik olduğu, 2 raporda da sadece mührün eksik olduğu görülmüştür.

8. İncelenen bütün raporlarda, denetçi raporu tarihinin ve raporun yayımlandığı yerin isminin olduğu görülmüştür.

9. İncelenen bütün raporlarda, denetçinin adresinin yer aldığı görülmüştür.

İşletmenin sürekliliğinin raporlanmasına ilişkin olarak elde edilen bulgular ise aşağıdaki gibidir:

1. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay

veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmediyini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı’nda açıklanması gerekirken (m. 19) bu hususun “Görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki hususlara dikkatinizi çekmek isteriz:” şeklinde açıklandığı 2 şirkete ait bağımsız denetçi raporu (Balatacılar Balatacılık San. ve Tic. A.Ş. ve Serve Kırtasiye Sanayi ve Tic. A.Ş.) ve “Görüşü Etkilemeyen, Dikkat Çekilmek İstenen Husus” paragrafı başlığı altında gerekli açıklamanın yapıldığı 1 şirkete (Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş.) ait bağımsız denetçi raporu olduğu görülmüştür.

2. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmediyini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı’nda açıklanması gerekirken, dikkat çekilen hususlar paragrafında sürekliliği etkileyebilecek hususların açıklanmış olmasına rağmen, bu paragraftaki açıklamada süreklilik ifadesine açık bir şekilde yer verilmeyen ve bu paragrafta süreklilik ifadesi hiç geçmeyen bağımsız denetçi raporları olduğu görülmüştür. Bu bağımsız denetçi raporlarının ait olduğu şirketler ve bunlara ilişkin “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklamalar şu şekildedir:

Doğtaş Kelebek Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.’nin bağımsız denetçi raporu “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklaması şu şekildedir:

“bu paragrafta ekli finansal tabloların 2.5. nolu dipnotunda açıklandığı üzere 31.12.2016 tarihi itibarıyla Grup’un kısa vadeli yabancı kaynakları, dönen varlıklarını 83.211.075 TL tutarında aşmaktadır (31.12.2015: 30.319.696 TL). Bu doğrultuda grup yönetimi 2.5. nolu dipnotta açıklandığı üzere detaylı bir değerlendirme yapmış ve konuyla ilgili önlemler almıştır.”

Ege Gübre Sanayii A.Ş.’nin bağımsız denetçi raporu “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklaması şu şekildedir:

“Sonucu etkilememekle birlikte, ilişikteki finansal tablolarda görüleceği üzere, 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla, Dipnot 27’de ayrıca belirtildiği gibi, Şirket’in kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarını 38.432.228 TL aşmakta olup, bu durum, çalışma sermayesi eksikliğini göstermektedir”

Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. bağımsız denetçi raporunun “Dikkat Çekilen Husus” paragrafı altındaki açıklaması şu şekildedir:

“görüşümüzü etkilememekle birlikte tarafından işletme aleyhine açılan dava Yargıtay’da temyiz aşamasında olup rapor tarihi itibarıyla dava süreci devam etmektedir”

3. 1 şirkete ait bağımsız denetçi raporunda ise (Egeplast Ege Plastik Ticaret ve Sanayi A. Ş.) hem sürekliliği etkileyebilecek hususların tek tek açıklanmış olmasına rağmen bu paragraftaki açıklamada süreklilik ifadesine açık bir şekilde yer verilmediği, hem de birçok belirsizliğin “Görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki hususlara dikkatinizi çekmek isteriz,” başlığı altında açıklandığı görülmüştür. Ayrıca bu şirkette denetçi görüşünün “görüş” paragrafında değil de “sonuç” paragrafında açıklandığı dikkati çekmektedir.

4. 1 şirketin (Karsusan Karadeniz Su Ürünleri Sanayii A. Ş.) bağımsız denetçi raporunda ise; işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olduğunu ve bunun denetçinin görüşünü etkilemediğini belirtmek üzere “Dikkat Çekilen Husus” paragrafında açıklanması gerekirken “Diğer Husus” paragrafı altında açıklandığı görülmüştür.

Yukarıdaki bulgulardan yola çıkarak, bağımsız denetçi raporuna ulaşılan kapsam dahilindeki işletmelerde, bağımsız denetçi raporlarının çoğunlukla 570 ve 700 nolu BDS çerçevesinde ve sözkonusu standartlara uygun bir şekilde düzenlendiği,

küçük bir kısmında ise mevcut standartlar ile uyumsuzluklar olduğu söylenebilir. Denetçi raporlarında görülmüş olan bu uyumsuzlukların genelde birkaç şirketin denetçi raporunda toplandığı dikkat çekmektedir. Örneğin: Serve Kırtasiye San. Ve Tic. A. Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Egeplast Ege Plastik Ticaret ve San. A. Ş., Balatacılar Balatacılık San. ve Tic. A.Ş.’nin denetçi raporlarında birden çok uyumsuzluk göze çarpmıştır.

1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanan BDS 570 ve BDS 700, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 24/3/2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete’de (Mükerrer) yayımlanan değişiklik tebliğiyle güncellenmiştir.

8. SONUÇ ve ÖNERİLER

6102 sayılı TTK’ya göre; denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Sunulacak denetçi raporlarının denetim standartlarına uygun olarak hazırlanması gerekmektedir. Türkiye’de bağımsız denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak yetkisi Türk Ticaret Kanunu ile birlikte Kamu Gözetimi Kurumu’na verilmiştir. Türkiye Denetim Standartları dikkate alındığında, KGK tarafından, finansal tabloların hazırlanması sırasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemek üzere 570 “İşletmenin Sürekliliği” isimli bir standart yayımlandığı görülmektedir. BDS 570’te denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasına ilişkin olarak finansal tablo denetimindeki sorumluluğuna ve denetim sonuçlarında sürekliliğin olup olmamasına göre nasıl raporlanması gerektiğine değinilmiştir. B D S 570’e göre raporlama yapılırken, denetçi tarafından

finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarının düzenlendiği ve denetim standartlarına uygun olarak yürütülen denetimler için denetçi raporlarının içermesi gereken temel unsurların açıkça belirtildiği BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı”nda yer alan denetçi raporunun şekil ve içeriğine uygun olarak hareket edilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmada 570 nolu “İşletmenin Sürekliliği” Standardı ele alınmıştır. Çalışmanın uygulama kısmında Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sektöründeki şirketlerin 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemine ait Finansal Tablolar Bağımsız Denetçi Raporları BDS 570 ve BDS 700’e uygunluk açısından incelenmiştir.

İnceleme sonucunda, bağımsız denetçi raporu’na ulaşılan kapsam dahilindeki işletmelerde, bağımsız denetçi raporlarının çoğunlukla 570 ve 700 nolu BDS çerçevesinde ve sözkonusu standartlara uygun bir şekilde düzenlendiği, küçük bir kısmında ise mevcut standartlar ile uyumsuzluklar olduğu söylenebilir. Denetçi raporlarında görülmüş olan bu uyumsuzlukların genelde birkaç şirketin denetçi raporunda toplandığı dikkat çekmektedir. Örneğin: Serve Kırtasiye San. Ve Tic. A. Ş., Özbal Çelik Boru Sanayi ve Taahhüt A.Ş., Egeplast Ege Plastik Ticaret ve San. A. Ş., Balatacılar Balatacılık San. ve Tic. A.Ş.’nin denetçi raporlarında birden çok uyumsuzluk göze çarpmıştır.

Sonuç olarak yeni denetçi raporlarının, denetçilerin işletmenin sürekliliği gibi bazı önemli denetim alanlarına daha fazla önem vermesini gerektireceği söylenebilir. Yeni denetçi raporları ile hem şirket yönetiminin hem de denetçinin finansal tablolarla ilgili sorumluluklarının şeffaf bir şekilde ortaya konulması gerekeceğinden, yeni denetçi raporlarının kullanıcılara daha fazla bilgi vermek ve şeffaflığı artırmak konusunda katkısı olacağı açıktır.

KAYNAKÇA

1 Sıra Nolu MSUGT, 26/12/1992 Tarihli, 21447 (M) Sayılı Resmi Gazete.

209 sıra no'lu Tebliğ "Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve", 27/01/2011 Tarihli ve 27828 Sayılı Resmi Gazete.

660 sayılı KHK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği.

6102 sayılı TTK, 13/01/2011 Tarihli ve 27846 Sayılı Resmi Gazete.

Bağımsız Denetime Tabi Olacak Şirketlerin Belirlenmesine Dair Karar, 23/01/2013 Tarihli ve 28537 Sayılı Resmi Gazete.

BDS 315 "İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlılık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi" Standardı, 30/12/2013 Tarihli ve 28867 Sayılı Resmi Gazete.

BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" Standardı, 23/1/2014 Tarihli ve 28891 Sayılı Resmi Gazete.

BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" Standardı, 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).

BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı" 18/3/2014 Tarihli ve 28945 Sayılı Resmi Gazete.

BDS 700 "Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama" Standardı 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).

BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" Standardı", 8/3/2014 Tarihli ve 28945 Sayılı Resmi Gazete.

BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" Standardı", 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).

BDS 706 "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları" Standardı, 14/3/2014 Tarihli ve 28941 Sayılı Resmi Gazete.

BDS 706 "Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları" Standardı, 24/3/2017 Tarihli ve 30017 Sayılı Resmi Gazete (Mükerrer).

<https://www.kap.org.tr/Sektorler>

<http://www.e-adliye.net/?pnum=545&pt=DERS+3+-+Muhasebenin+Temel+Kavramlar% C4%B1>

http://www.vergidegundem.com/tr_TR/publicationPaper?categoryName=Vergide&publicationNumber=2&publicationYear=2013&publicationId=1031706

SAYAR, A.R. Zafer ve E. ERGÜDEN. (2016), "Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları", **Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi**, Sayı 48.

SEVİLENGÜL, Orhan (2005), **Genel Muhasebe**, 12. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

TMS 1 "Finansal Tabloların Sunuluşu".

YANIK, Serap ve M. KARATAŞ, (2017), Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 73, Ocak.

HİLE BİLİNCİNİN ÖLÇÜLMESİNE YÖNELİK ÇALIŞANLAR ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA

Doç. Dr. Fatma ULUCAN ÖZKUL*

Dr. Zehra ÖZDEMİR**

Makale Gönderim Tarihi : 03.11.2017 / Kabul Tarihi : 27.11.2017

ÖZ

Ticaretin küreselleşmesi ve dünya ekonomilerinin birbirine bağımlı hale gelmesi işletmelerin gelirini tehdit eden hile olgusunun önlenmesini küresel öneme sahip bir konu haline getirmektedir. Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği'nin (ACFE – Association of Certified Fraud Examiners) 1996 yılından bu yana kamuda hile bilincini artırmaya yönelik olarak yayınladığı Mesleki Hile ve Yolsuzluk Raporları'nın 2016 yılına ait sonuçları işletmelerin yıllık gelirinin %5'ini hile nedeniyle kaybettiğini belirtmektedir. Söz konusu kayıpları önlemek adına hile riskinin bilincinde olan çalışanlar işletme için bir pozitif değer oluşturmaktadır. Bu çalışmada Türkiye'de işletme çalışanlarındaki hile bilincini ölçmek amacıyla Türkiye'de faaliyet gösteren işletmelerde çalışan ve lisansüstü eğitim görmekte olan 150 çalışana anket uygulanmıştır.

Katılımcıların çoğunluğu hile olgusunun Türkiye'deki işletmeler için önemli bir sorun olduğunu kabul etmiştir. Ayrıca Türk işletmelerinde yeterli seviyede hile bilinci mevcut olduğu çıkarımına varılmıştır. Katılımcılar Türk işletmelerindeki etik değerlerin eksikliği ve zayıf iç kontrol yapısını hilenin başlıca nedeni olarak göstermekte ve etik politikaların oluşturulmasını hile önlemede en etkili araç olarak ortaya koymaktadır. Hileye en açık sektör olarak finans sektörü belirtilmektedir. Katılımcılar çalıştıkları işletmede hileleri raporlama aracı olarak e-posta kullandıklarını belirtmişlerdir.

Anahtar Kelimeler: Hile, Hile Bilinci.

A RESEARCH ON ASSESSING EMPLOYEE FRAUD AWARENESS

ABSTRACT

Due to the increasing relationship between the trade globalization and world's economies the precautions against fraud, which had been threatening business revenues, had gained a global importance. According to the fraud and malpractice reports published in 2016 by the Association of Certified Fraud Examiners ACFE, since 1996 the public knowledge of the Fraud practices had been increasing and the reports have clarified that 5% of the business incomes is being lost due to fraud practices. In order to prevent these loses increasing employee awareness of fraud and its risks forms a positive value for the enterprises. Aiming at measuring the fraud awareness and knowledge of the employees in Turkey, a survey was fielded to 150 Master's students who are employed by firms that are operating in Turkey.

The majority of the participants have accepted that the fraud factor is a major obstacle for Turkish enterprises. Also, it has been concluded that there is a satisfactory level of Fraud Knowledge in Turkish businesses. The participants have referred the main reason of the fraud existence to the weak inter-control and to the shortage of the ethical values and to the ethical policies as the most effective action to be taken to prevent Fraud. It has been detected that the most Fraud exposed sector is the financial sector in Turkey. Participants had reported that the fraud reporting mediator is the e-mail system of the firm they are working for.

Keywords: Fraud, Fraud Awareness.

* Bahçeşehir Üniversitesi İktisadi, İdari ve Sosyal Bilimler Fakültesi, fatma.ozkul@eas.bau.edu.tr

** almaliiozdemir.zehra@yahoo.com

1. GİRİŞ

Mesleki hile, Sertifikalı Hile Araştırmacıları Birliği (The Association of Certified Fraud Examiners - ACFE) tarafından “Bir kimsenin, mesleğini, isveren firmanın kaynaklarını veya varlıklarını kasıtlı olarak kotuye kullanma yoluyla, şahsi zenginleşme için kullanması” olarak tanımlanmıştır. Özellikle son yirmi yıl içinde yaşanan mesleki hile kaynaklı finansal skandallar, işletmelerin hile riskini belirlemeye ve değerlendirmeye yönelik çalışmalarını artırmıştır. ACFE'nin 2016 yılında yayınladığı çalışmaya göre, işletmelerin hileden kaynaklı toplam zararı 6.3 milyar doları aşmaktadır. Finansal zararların yanı sıra işletmelerin hileden kaynaklı diğer bir zarar unsuru da itibari kayıp olarak ortaya çıkmaktadır. İşletmeler söz konusu zararları önleyebilmek adına proaktif hile önleyici yöntemler uygulamaktadır. Hile bilincinin yüksek olduğu bir çalışma ortamı da proaktiviteyi artıran önemli bir unsurdur. Hile bilinci yüksek çalışanlar hile üzerine eğitim almış, hile önleme ve ortaya çıkarma araçlarını aktif biçimde kullanabilme yetisine sahip kişilerdir. Çalışanların hile bilincinin yüksek olması işletmenin hile kaynaklı zararlarını azaltmasına yardımcı olarak daha şeffaf bir finansal raporlama çevresi yaratılmasına yardımcı olmaktadır.

Yayınlanan tüm ACFE raporlarında ipuçlarının en çok çalışanlar tarafından rapor edildiği görülmektedir. Bu sonuç hem çalışanların yasa dışı olayları rapor etmelerinin önemini hem de hile açısından işletmeler için önemli bir tehdit unsuru olan çalışanların doğru yönlendirilmeleri durumunda yine en önemli önleme unsuru olabileceklerini göstermesi açısından önemlidir (Dönmez ve Karausta, 2011 ve ACFE, 2016).

Türkiye’de, dünyada yaşanan finansal skandallara benzer biçimde ekonomiyi olumsuz biçimde etkileyen hile vakaları, Türk işletmelerindeki çalışanların hile üzerine algısını ölçmeye yönelik

bu çalışmanın yapılması gereğini doğurmaktadır. Türk işletmelerinde lisansüstü eğitim alan 150 çalışana yönelik bu çalışmada aşağıdaki amaçlar güdülmektedir.

- Türk işletmelerinde hilenin bir sorun olup olmadığı ve yapılan hilelerin nedenleri belirlenmekte,
- Türk ekonomisinde hileye açık sektörler sıralanmakta,
- Çalışanların hile riski yönetim sistemi hakkında bilinci ölçülmektedir.

Türk işletmelerinde çalışanların hile bilincini ölçmeye yönelik literatürde herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Çalışmanın literatürdeki bu boşluğu doldurması beklenmektedir. Ayrıca çalışanların hilenin önlenmesine yönelik algılarının ölçüldüğü çalışmalar bulunsun da (Dönmez ve Karausta, 2011; Şengür 2011; Aytekin, Sezgin ve Yalçın, 2015; Karaca ve Hacıhasanoğlu, 2015) hile riski yönetim sisteminin tüm adımlarının; hile riski değerlendirme, önleme, ortaya çıkarma ve raporlama olarak bir bütün içerisinde baz alınarak çalışanlara uygulandığı bir çalışma yürütülmemiştir.

Aşağıda öncelikle literatür taramasına, daha sonraki bölümde araştırma yöntemine değinilmiştir. Araştırmanın sonuçları sırasıyla işletmelerde hilenin nedenleri, hileye açık sektörler, hile bilincinin ölçülmesi, hile riski yönetim araçları ve hilenin raporlanmasına yönelik başlıklar halinde ele alınmıştır. Dördüncü bölümde ise, araştırmanın bulguları değerlendirilerek çalışma sonuçlandırılmıştır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

İşletmede hile bilincine sahip her kademedeki çalışanın hile kavramının bilincinde olarak faaliyette bulunması hile riskinin yönetilebilmesi açısından önemlidir. Literatürde hile bilincinin ölçülmesine yönelik az sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu çalışmalar Türk işletmeleri özelinde

ele alınırsa doğrudan hile bilincini ölçmeye yönelik herhangi bir çalışma bulunmamaktadır. Ancak, hile olgusu çerçevesinde yürütülen çalışmaların içerisinde hilenin Türk işletmeleri için önemli bir risk unsuru olup olmadığına dair algı, işletme yöneticilerine (PWC Türkiye 2007; KPMG Türkiye 2009), bağımsız denetçilere (Şengür, 2011; Dönmez ve Karausta, 2013), potansiyel işletme çalışanları olan lisans öğrencilerine (Dönmez ve Karausta, 2011) yönelik olarak yürütülmüştür. Bunun yanı sıra Türk işletmeleri dışında çeşitli ülkelerde çalışanlara yönelik hile bilincini ölçmeye yönelik çalışmalar da bulunmaktadır.

Nabnan ve Hindi (2008) Katar`da faaliyet gösteren 16 bankada yönetim seviyesindeki farkındalığı ölçerek hangi departmanlarda ve ne büyüklükte hile gerçekleştiğini araştırmıştır. Bu çalışmaya göre, tüm demografik faktörlerin banka hileleri üzerinde farklı etkileri olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Corless (2009), Sacramento İç Denetim Enstitüsü iç denetçilerinin hile bilincini ölçmeye yönelik yaptığı araştırmada iç denetçilerin hile vakası ile karşılaşp karşılaşmadıklarını ortaya koyarak iç denetçilerin hile olgusunu tanımlayamama ihtimalini saptamak ve hile riski ile agresif bir biçimde savaşıp savaşımadıklarını ortaya koymak amacını gütmüştür. Araştırmaya göre, denetçilerin hile tanımı oldukça dar bir kapsamdadır. Buradan hareketle hilenin var olmadığı bir ortamda çalıştıkları görülmektedir.

Siregar ve Tenoyo (2015), Endonezya`da özel sektör işletmelerinde hile bilincini ölçmek amacıyla 67 adet katılımcıya anket uygulamıştır. Çalışma sonucuna göre Endonezya`da hilenin önemli bir sorun olarak kabul edildiği ve işletmelerin yeterli seviyede hile bilincine sahip oldukları ortaya çıkmıştır.

Gupta ve Gupta (2015) yılında yaptıkları araştırmada Hindistan`da kurumsal hilelerin yapısının ve algısının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla revize edilmesi gereken yasal uygulamaları ortaya koyarak yeniden yapılanma gerekliliğine dikkat çekmişlerdir. Kurumsal yöneticiler, yatırımcılar, kamu çalışanları ile yapılan mülakatlar ve işletmelerden toplanan anket sonuçları birleştirilerek gerçekleştirilen çalışma, zayıf düzenleyici mekanizmaların varlığı ve denetçi rolünün yeniden tanımlanması gerekliliği sonuçlarına ulaşmıştır.

3. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Türkiye`de kurumsal işletmelerde lisansüstü eğitim alan çalışanların hile olgusuna yönelik bilinç düzeyinin ölçülmesi, Türkiye`de meydana gelen veya potansiyel hilelerin nedenlerinin ortaya koyulması, Türkiye`de hileye en açık sektörlerin sıralanması, mikro ve makro düzeyde hile riski yönetiminin farkındalığına ilişkin bir anket çalışması yürütülmüştür.

3.1. Araştırmanın Amacı

Türkiye`de kurumsal işletmelerde lisansüstü eğitim alan çalışanların hile bilinci seviyesi hile riski yönetim sürecinin adımları olan hile riski değerlendirme, hilenin önlenmesi ve ortaya çıkarılması ve raporlanması çerçevesinde anket yöntemi kullanılarak ölçülmüştür.

- Türk işletmelerinde lisansüstü eğitim alan 150 çalışana yönelik bu araştırmada aşağıdaki amaçlar güdülmektedir.
- Türk işletmelerinde hilenin bir sorun olup olmadığı ve yapılan hilelerin nedenlerini belirlemek,
- Türk ekonomisinde hileye açık sektörleri ortaya koymak,

- Çalışanların hile riski yönetim sistemi hakkında bilincini ölçmektir.

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın popülasyonu Türkiye’de kurumsal işletmelerde görev yapmakta olan lisansüstü eğitim alan çalışanlardır. Çalışanlar arasından seçilen 150 adet katılımcı rastgele örnek olarak seçilmiştir. Çalışmada anket yöntemi veri toplama aracı olarak kullanılmıştır. Anketler katılımcılara yazılı bir biçimde lisansüstü eğitim aldıkları üniversitede uygulanmıştır. Ankette kullanılan sorular Siregar ve Tenoyo’nun (2015) uyguladığı anketten yararlanılarak geliştirilmiştir.

Ankete verilen yanıtlar 5’li likert ölçeği kullanılarak ölçülmüştür. Anket yedi bölümden oluşmaktadır. İlk iki bölüm çalışanların kişisel bilgileri ve görev yaptıkları işletmeler hakkındaki bilgileri içermektedir. Üçüncü bölümde katılımcılar, işletmelerde hileye neden olan faktörlerden öne çıkan faktörü belirtmeleri istenmektedir. Hileye neden olan faktörler her geçen gün çeşidi artan hilelerin çeşidi kadar geniş çaplı olsa da bu araştırmada yer alan hile nedenleri hileye yönelik rapor yayınlayan uluslararası kuruluşların (ACFE, KPMG, PWC) raporlarında öne çıkan nedenlerle sınırlandırılmıştır. Bir sonraki bölümde katılımcılardan Borsa İstanbul’un açıkladığı Borsa İstanbul tarafından işletmelerin ürün özelliklerine göre oluşturulan sektörler içerisinde hileye maruz kalma olasılığı en yüksek olan sektörü belirtmeleri istenmiştir. Beşinci bölümdeki sorular, hile bilincini ölçmeye yönelik olarak Türkiye’de hile sorunu ve çalıştıkları işletmelerdeki hile riski değerlendirme, önleme ve ortaya çıkarma süreçleri çerçevesindedir. Altıncı bölümde hileyi

önleme ve ortaya çıkarma araçları son bölümde ise hileyi raporlama araçları hileye yönelik rapor yayınlayan uluslararası kuruluşların (ACFE, KPMG, PWC) raporlarında öne çıkan kontroller bağlamında katılımcılara sunulmuştur.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları açıklanırken öncelikle açıklayıcı istatistik sonuçlarına yer verilmiştir. Çalışmanın ilk bölümünde katılımcılara yönelik demografik özellikler ortaya konulmuştur. Araştırmaya katılanların %53’ünün cinsiyeti kadın olup, %61’i de 25-30 yaş aralığındadır. Katılımcıların eğitim seviyeleri incelendiğinde %100 oranında yanıtlayıcının yüksek lisans eğitimi aldığı görülmektedir. Ayrıca eğitim alanı itibarıyla %12 oranında katılımcı ekonomi, %31 oranında katılımcı yönetim, %16 oranında katılımcı muhasebe-finance eğitimi almış olup bu alanlar dışında bir alanda eğitim alanlar katılımcıların %40’ını oluşturmaktadır.

Anketin ikinci bölümünde katılımcıların çalıştıkları işletmelere ait bilgilere yer verilmiştir. Yanıtlayıcıların çalıştıkları sektörler baz alındığında en yüksek oranda katılımın (%36) finans sektöründen ve bunu takiben (%23) telekomünikasyon sektöründen olduğu görülmektedir (mean=4,68). Ankette katılımcılara çalıştıkları işletmenin ölçeğini belirlemeye yönelik işletmenin toplam varlık tutarı ve toplam çalışan sayısı sorulmuştur. Buna göre çalışanların çoğunluğunun büyük ölçekli Türk işletmelerinde görev aldığı sonucuna ulaşılmıştır. Katılımcılara görev aldıkları departmanlar sorulduğunda ise ağırlıklı olarak (%80) muhasebe-finance ve iç denetim alanı dışında bir departmanda çalıştıklarını belirtmişlerdir.

Tablo 1. Kişisel Bilgiler ve Firma Bilgileri

| | | Frekans | Yüzde | Anlamlılık (mean) |
|------------------------|-----------------------|---------|-------|----------------------|
| Cinsiyet | Kadın | 79 | 0,52 | 1,47 |
| | Erkek | 71 | 0,47 | |
| Yaş | <25 | 20 | 0,13 | 2,14 |
| | 25-30 | 92 | 0,61 | |
| | 31-40 | 34 | 0,23 | |
| | 41-50 | 4 | 0,03 | |
| | >50 | 0 | 0 | |
| Eğitim Seviyesi | Yüksek lisans | 145 | 0,97 | 1,03 |
| | Doktora | 5 | 0,03 | |
| Eğitim Alanı | Ekonomi | 18 | 0,12 | 2,85 |
| | Yönetim | 47 | 0,31 | |
| | Muhasebe-Finansman | 24 | 0,16 | |
| | Diğer | 61 | 0,40 | |
| Departman | Muhasebe-Finans | 27 | 0,18 | 2,62 |
| | İç Denetim | 3 | 0,02 | |
| | Diğer | 120 | 0,8 | |
| Toplam Varlık | <100 milyon | 16 | 0,1 | 3,28 |
| | 100 - 499 milyon | 15 | 0,1 | |
| | 500 milyon - 2 milyar | 29 | 0,2 | |
| | >2.5 milyar | 90 | 0,6 | |
| Toplam Çalışan | <4 | 1 | 0,006 | 3,78 |
| | 5-19 | 7 | 0,04 | |
| | 20-99 | 15 | 0,1 | |
| | >100 | 127 | 0,85 | |
| Sektör | Tarım | 0 | 0 | 4,68 |
| | Madencilik | 1 | 0,006 | |
| | Üretim | 30 | 0,2 | |
| | Finans | 55 | 0,37 | |
| | Telekomünikasyon | 35 | 0,23 | |
| | Ulaşım | 5 | 0,03 | |
| | Emlak/İnşaat | 7 | 0,04 | |
| | Perakende | 17 | 0,11 | |

3.3.1. İşletmelerde Hilenin Nedenleri

Anketin bu bölümde katılımcılara işletmelerde hilenin oluşmasına etki eden faktörler sorulmaktadır. Hilenin gerçekleşmesi için çok çeşitli faktörün bulunması gerekmektedir. Hile riski faktörleri olarak tanımlayabileceğimiz olay veya durumlar şunlardır:

- Hileyi gerçekleştirmeye yönelik teşvik ve baskılar
- Hileyi hayata geçirmeye yönelik fırsatlar
- Bir davranışı haklı göstermeye yönelik bahaneler ve davranışlar.

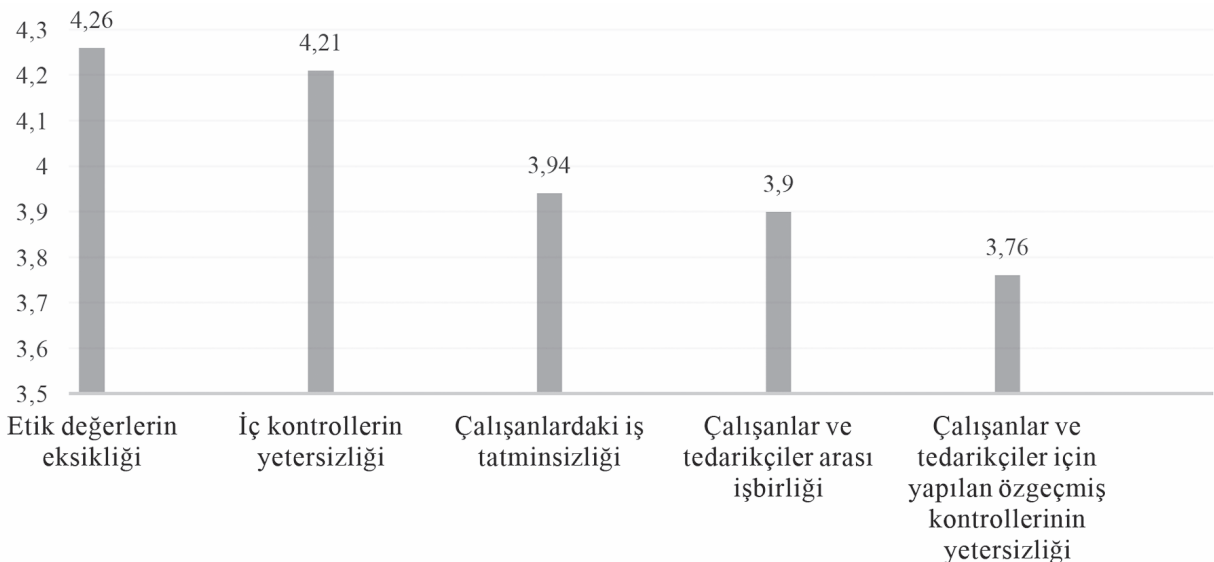
Katılımcılara göre, ankette sunulan tüm hile nedenleri gerçekleştirilebilir derecede önemli olmakla birlikte Türk işletmelerindeki etik değerlerin eksikliği (mean=4,26) başlıca neden olmaktadır. Bir işletmede iç kontrollerin tasarımında, yürütülmesinde ve gözlemlenmesinde dürüstlük ve etik değerler oldukça önemlidir. Birçok işletme etik değerler ile ilgili yazılı kurallara sahip olsa da uygulanmasında verimliliği sağlayamayabilir (Cömert vd.). Türkiye Etik Değerler Araştırma Merkezi'nin 2013 yılında Türk işletme yöneticilerine yönelik yürüttüğü araştırmaya göre, yöneticilerin %84'ü iş hayatında etik ihlali içeren durumlarla karşılaşmıştır (Türkiye Etik Değerler Araştırma Merkezi, 2013).

Katılımcılar etik değerlerin eksikliğini takiben işletmenin yetersiz iç kontrollere sahip olmasını (mean= 4,21) hilenin oluşmasında etkili ikinci faktör olarak belirtmişlerdir. İşletmelerde etik olmayan davranışların engelleme mekanizması olarak da bilinen iç kontrol, hileli işlemlerin önlenmesinde odak noktası haline gelmiştir. Güçlü kontroller hile fırsatlarını ortadan kaldırarak hile olasılığını azaltıcı etkiye sahiptir (Liu, Wright ve Wu, 2015).

Katılımcılar daha sonra, çalışanlardaki iş tatminsizliği (mean=3,94) ve çalışanlar ile tedarikçiler arasındaki işbirliğinin de (mean=3,9) işletmelerde hileye neden olan önemli faktörler olduklarını ifade etmişlerdir. Literatürde bazı araştırmalarda, daha az iş tatminine sahip çalışanların suça daha eğilimli olduğu görülmüştür. Eğer çalışan adil olarak ücretlendirilmediğine inanmaktaysa ölçüleri dengeleme eğilimi daha yüksektir. (Wells, 2001).

Ankette sunulan faktörler arasında en az önemlilik değerine (mean=3,76) sahip olan hile nedeni ise çalışanlar ve tedarikçiler için yapılan özgeçmiş kontrollerinin yetersizliğidir. İşletmeler için çalışan ve tedarikçi adayının gelecekteki performansını temsil eden en iyi gösterge geçmişteki performansı olduğundan özgeçmiş kontrollerinin yapılması önemlidir. 1986'dan bu yana Kuzey Amerika'da hizmet vermekte olan ADP Çalışan İnceleme ve Seçim Hizmetleri Şirketi'nin (ADP Screening and Selection Services Inc.) 2001 yılında yaptığı araştırmaya göre; 2.8 milyon özgeçmiş araştırmasının yaklaşık %30-%40'ı iptal edilmiştir (Ulucan Özkul ve Özdemir, 2013).

Şekil 1: Hileye Neden Olan Faktörler (Anlamlılık düzeyine göre)



Katılımcılara göre en önemli hile nedeni çalışanlardaki etik değerlerin eksikliği iken sırasıyla işletmedeki iç kontrollerin yetersizliği, çalışanlardaki yetersiz iş tatmini, bir hile yöntemi olarak da tanımlanabilecek tedarikçi ve çalışan işbirliği ve yapılan özgeçmiş kontrollerinin yetersizliği işletmelerde hileye neden olan önemli faktörler olarak belirlenmiştir.

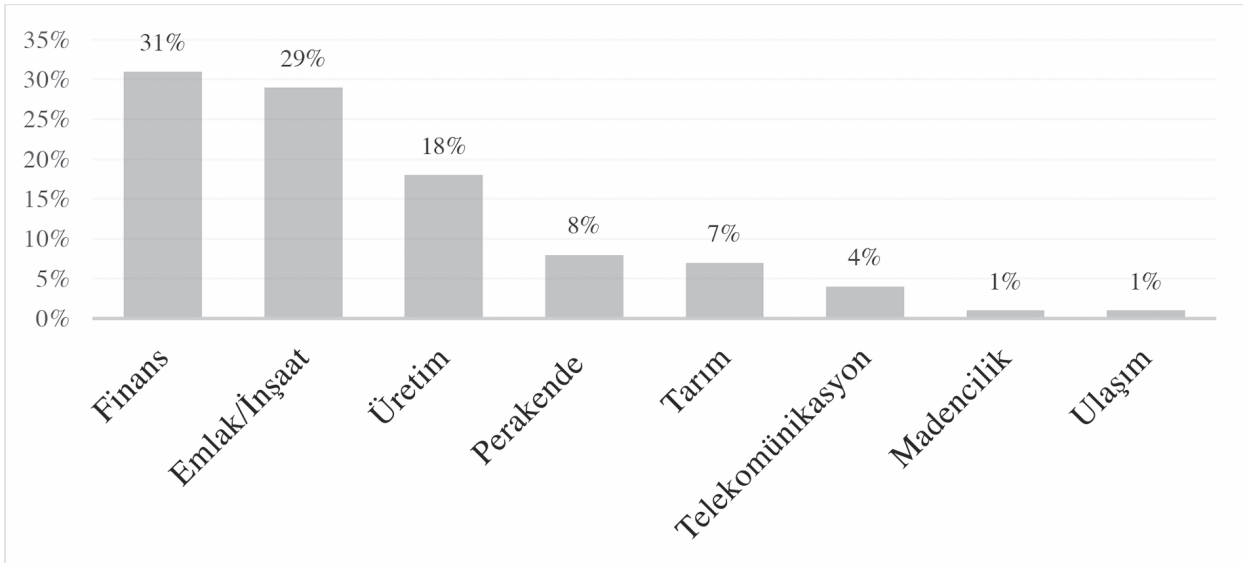
3.3.2. Hileye Açık Sektörler

Günümüz iş dünyasında globalleşme, artan rekabet, iç içe giren ve büyüyen piyasalar, her geçen gün sayıları artarak karmaşıklaşan ürün

ve hizmetler, teknolojik gelişmeler gibi faktörler işletmelere duyulan güvenin zedelenmesine yol açabilen risk alanları doğurabilmektedir. Bazı sektörler dinamikleri itibarıyla hile riskine daha açıktır.

Bu çalışmada katılımcılara Türkiye’de hileye en açık sektör sorulduğunda finans sektörü katılımcıların %31’inin öne çıkardığı bir sektördür. Finans sektörünü takiben %29 oranında emlak/İNŞAAT sektörü ve daha sonra %18 oranında üretim sektörü gelmektedir. Hile olasılığı en düşük sektörler ise %1’lik oranla madencilik ve ulaşım sektörleridir.

Şekil 2: Türkiye’de Sektörel Hile Riski



2009 yılında KPMG Türkiye'nin yapmış olduğu araştırmaya göre Türkiye'deki işletme yöneticileri hile riskine en açık sektör olarak emlak/inşaat sektörüne ve ikinci olarak finans sektörüne işaret etmektedir (KPMG Türkiye, 2009). Dolayısıyla Türkiye'de hile riskine en açık ilk iki sektöre yönelik veriler, bu çalışmada yapılan araştırmanın sonuçları ile KPMG Türkiye'nin yapmış olduğu araştırmanın sonuçlarının bağdaştığını göstermektedir.

Siregar ve Tenoyo (2015) Endonezya'da özel sektör işletmelerine yönelik yaptıkları çalışmada finans sektörünü hile riskine açık sektör olarak belirlemişlerdir. PWC (2016) Küresel Ekonomik Suçlar Raporu'na göre ekonomik suçların en yoğun biçimde tehdit ettiği sektör finans sektörüdür. ACFE (2016) Hile Raporu'na göre bankacılık ve finansal hizmetler, kamu ve eğitim sektörü ile üretim sektörleri hile vakalarının en fazla sayıda ortaya çıktığı sektörler iken, madencilik, emlak ve petrol sektörü ortalama kayıp tutarlarının en yüksek olduğu sektörlerdir.

Finans sektörü son yıllarda hızla artan, özellikle finansal tablolarda yaşanan suistimal vakaları ile anıldığından, bu konuda riskli bir sektör olarak görülmektedir. Özellikle son yirmi yılda Türk ekonomisi finansal aracılık işletmelerinin kötü yönetim, ortakların hileleri ve sınırlı yasal düzenlemeler sebebiyle ortaya çıkan başarısızlıklarını deneyimlemiştir. İmar Bankası zayıf

yönetim ve banka ortaklarının organize ettiği hileler açısından örnek teşkil etmektedir. İmar Bankası vakasında yaşanan rüşvet, yasal olmayan işlemler ve yolsuzluklar zinciri tüm ülke finansal sistemini etkilemiştir. İhlas Finans vakası zayıf yönetim ve yasal olmayan işlemlerin bir arada yürütüldüğü bir başka yolsuzluk örneğidir. (Hayali, Sarılı ve Dinç, 2012). Türkiye'de iç kontrol sisteminin zayıflığı ve verimsizliği 2000 ve 2001 yıllarında Bankacılık Krizi'ne sebep olmuş, 2005 yılında 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun uygulamaya konması ile bankalarda etkili bir iç kontrol sistemi kurulması düzenleme altına alınmıştır. (Yurtsever, 2008).

Sektörlere yönelik hile incelemesinde inşaat sektörünün ilk sıralarda yer alması ise, daha çok taşeronlarla çalışılan ve bu nedenle iç kontrollerin kurulup uygulanmasının daha zor olduğu bir sektör olmasından kaynaklanmaktadır (KPMG Türkiye, 2009).

3.3.3. Hile Bilincinin Ölçülmesi

Bu bölümde katılımcıların hile bilincini ölçmeye yönelik sorular yöneltilmiştir. Yanıtlar incelendiğinde katılımcıların hile bilincini ölçmeye yönelik tüm soruları "katılıyorum" veya "tamamen katılıyorum" şeklinde yanıtladıkları görülmektedir. Buradan hareketle katılımcıların çoğunluğunun ve çalıştıkları işletmelerin yeterli seviyede hile bilincine sahip olduğunu düşündükleri sonucuna ulaşılmaktadır.

Tablo 2. Hile Bilinci

| | | Frekans | Yüzde | Anlamlılık (mean) |
|---|--------------------------------|---------|-------|----------------------|
| Hile Türkiye'deki işletmeler için önemli bir sorundur. | Tamamen katılıyorum | 57 | 0,38 | 4,09 |
| | Katılıyorum | 59 | 0,39 | |
| | Ne katılıyorum ne katılmıyorum | 26 | 0,17 | |
| | Katılmıyorum | 7 | 0,05 | |
| | Tamamen katılmıyorum | 1 | 0,01 | |
| Çalıştığım işletme hile riskine karşı proaktif yaklaşımlara sahiptir. | Tamamen katılıyorum | 62 | 0,41 | 4,01 |
| | Katılıyorum | 39 | 0,26 | |
| | Ne katılıyorum ne katılmıyorum | 39 | 0,26 | |
| | Katılmıyorum | 8 | 0,05 | |
| | Tamamen katılmıyorum | 2 | 0,01 | |
| Çalıştığım işletmenin hile riski yönetimi ilkeleri yönetim kurulu tarafından tanımlanmış ve onaylanmıştır. | Tamamen katılıyorum | 57 | 0,38 | 3,9 |
| | Katılıyorum | 44 | 0,29 | |
| | Ne katılıyorum ne katılmıyorum | 32 | 0,21 | |
| | Katılmıyorum | 12 | 0,08 | |
| | Tamamen katılmıyorum | 5 | 0,03 | |
| Çalıştığım işletme hile riski değerlendirme sürecini yürütmektedir. | Tamamen katılıyorum | 53 | 0,35 | 3,9 |
| | Katılıyorum | 45 | 0,30 | |
| | Ne katılıyorum ne katılmıyorum | 40 | 0,27 | |
| | Katılmıyorum | 8 | 0,05 | |
| | Tamamen katılmıyorum | 4 | 0,03 | |

| | | | | |
|---|--------------------------------|----|------|------|
| İç denetim birimi yeterli derecede hile ortaya çıkarma prosedürlerini uygulamaktadır. | Tamamen katılıyorum | 50 | 0,33 | 3,88 |
| | Katılıyorum | 50 | 0,33 | |
| | Ne katılıyorum ne katılmıyorum | 36 | 0,24 | |
| | Katılmıyorum | 11 | 0,07 | |
| | Tamamen katılmıyorum | 3 | 0,02 | |
| Çalıştığım işletme muhasebe ve iç kontrol sistemini hile önlemek amacıyla yeniden tasarlamıştır. | Tamamen katılıyorum | 47 | 0,31 | 3,9 |
| | Katılıyorum | 59 | 0,39 | |
| | Ne katılıyorum ne katılmıyorum | 30 | 0,20 | |
| | Katılmıyorum | 10 | 0,07 | |
| | Tamamen katılmıyorum | 4 | 0,03 | |
| Çalıştığım işletme muhasebe ve iç kontrol sistemini hile ortaya çıkarmak amacıyla yeniden tasarlamıştır. | Tamamen katılıyorum | 42 | 0,28 | 3,78 |
| | Katılıyorum | 55 | 0,37 | |
| | Ne katılıyorum ne katılmıyorum | 36 | 0,24 | |
| | Katılmıyorum | 12 | 0,08 | |
| | Tamamen katılmıyorum | 5 | 0,03 | |

Katılımcıların çoğunluğu (mean=4,09) hilenin Türkiye’de önemli bir sorun teşkil ettiğini düşünmektedir. Yapılan araştırmalar ve ortaya çıkan finansal skandallar mesleki hilenin sadece gelişmiş ülkelerin sorunu olmadığını göstermektedir. Ticaretin küreselleşmesi, çok uluslu işletmelerin sayılarının artması mesleki hilenin de küreselleşmesine ve tüm dünyanın sorunu olmasına yol açarken Türkiye’de yaşanmış olan İmar Bankası, Çukurova Elektrik, Kepez Elektrik gibi kurumsal hile skandalları Türkiye’nin de hile sorununun bir parçası olduğunu ortaya koymaktadır (Karausta

ve Dönmez, 2013). PWC, Türkiye’de 2014 yılında gerçekleştirdiği anket çalışmasında katılımcılar çalıştıkları işletme için hile kavramının önemli ve öncelikli bir risk olduğunu ortaya koymuştur (PWC, 2014). KPMG’nin yaptığı araştırmaya göre ise, Türkiye’de hilenin büyük bir problem olduğunu düşünen katılımcıların oranı oldukça yüksektir (KPMG, 2009). Karausta ve Dönmez’in (2013) Türkiye’deki denetçilere yönelik olarak yaptığı araştırmada ise, mesleki hilenin Türkiye’deki işletmeler açısından önemli bir risk unsuru olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Katılımcılara çalıştıkları işletmede hile riskine karşı proaktif yaklaşımlar geliştirilip geliştirilmediği sorulduğunda katılımcıların %67'si (%41 kesinlikle katılıyorum + %26 katılıyorum, mean=4,006) hile riskini yönetmeye yönelik proaktif yaklaşımlar geliştiren işletmelerde çalıştıklarını belirtmişlerdir. Katılımcıların %26'sı çalıştıkları işletmedeki proaktif yaklaşım ile ilgili düşüncesini nötr olarak belirtmiş ve yalnızca %6'sı (%5 katılmıyorum+ %1 kesinlikle katılmıyorum) çalıştıkları işletmenin proaktif yaklaşımlara sahip olmadığını ifade etmiştir. Yanıtlayıcıların çoğunluğunun büyük ölçekli işletmelerde istihdam ettikleri göz önüne alındığında Türkiye'de büyük ölçekli işletmelerin hile riskini önleme ve ortaya çıkarma süreçlerini proaktif yaklaşımlarla yönettikleri söylenebilir.

Araştırmaya katılanlara çalıştıkları işletmenin hile riski yönetimi ilkelerinin yönetim kurulu tarafından tanımlanma ve onaylanma durumu ile ilgili soru bu bölümde yöneltilmiştir. Katılımcıların %38'inin işletmesi kesinlikle yönetim kurulu onaylı hile riski yönetim ilkelerini uygularken, %26'sı bu soruya katılıyorum şeklinde ve %26'sı ne katılıyorum ne katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Söz konusu yüzde değerlerinden çoğu katılımcının yönetim kurulu onaylı hile riski yönetim ilkeleri uygulanan işletmelerde çalıştıkları sonucuna varılabilmektedir (mean=3,9). Üst yönetim, çalışanların, hilenin önlenmesi ile ilgili sorumluluklarını belirlerken, aynı zamanda onlara işletmenin hile konusunda ciddi bir duruşu olacağı mesajını iletmeli ve hile riski yönetim sürecine bağlılığını belirtmelidir (CIMA, 2008). Bu bağlılığın temel taşlarından biri ise, hile riski yönetim ilkelerinin oluşturulmasına öncülük ederek Kurul onayını sağlamaktır. Dolayısıyla araştırmadaki katılımcıların çoğunluğu yönetim kurulu onaylı hile riski yönetim ilkelerinin var olduğu işletmelerde çalışmaktadır.

Hile riski değerlendirme süreci yürütülen bir işletmede çalışan katılımcılar ankete katılanların

%65'ini (%35 kesinlikle katılıyorum + %30 katılıyorum) oluşturmaktadır. Ancak katılımcıların %27'si hile riski değerlendirme süreci ile ilgili belirgin bir fikir beyan etmemiştir. Etkili bir hile riski yönetim programı, işletmede meydana gelebilecek hileleri belirleyen risk değerlendirmesine dayanmaktadır. Hile riski değerlendirmesi, bir sistem çerçevesinde gerçekleşmektedir; kendine ait personeli içerir, hile vaka ve senaryolarını göz önünde bulundurarak bunların oluşma potansiyelini azaltıcı kontroller oluşturur. İşletmenin her alanında ve her sürecinde hile riskleri belirlendikten sonra etkisinin ve olasılığının değerlendirilmesi yapılır. İşletmelerde hile riski değerlendirmesinin var olması ve yönetimin bu değerlendirmenin varlığını açıkça ortaya koyması da hilekarları caydırabilir (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011).

Katılımcılara iç denetim biriminin hile ortaya çıkarma sürecinde etkililiğini saptamaya yönelik olarak, hile ortaya çıkarma prosedürlerinin iç denetim birimi tarafından uygulanıp uygulanmadığı sorulmuştur. Katılımcılardan %33'ü iç denetim biriminin hile ortaya çıkarma prosedürlerini kesinlikle uyguladığını belirtmekte ve %33'ü uyguladığını, %24'ü iç denetim biriminin hile ortaya çıkarma süreci ile ilgili bilgisi olmadığını, %7'si prosedürlerin uygulanmadığını ve %2'si kesinlikle uygulanmadığını belirtmiştir. Hilenin işletmelere maddi anlamda getirdiği olumsuzlukların artması iç denetimi, hileyi ortaya çıkarma sürecinde daha stratejik ve merkezi bir role oturtmuştur. Türkiye'de de dünyadaki iç denetim vurgusuna paralel olarak Yeni Türk Ticaret Kanunu aracılığıyla iç denetimin etkililiğinin artırılmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeye göre, yönetim kuruluna işletmenin varlığını, gelişmesini ve devamını tehlikeye düşürecek sebeplerin erken tespiti, bunun için gerekli önlemler ile carelerin uygulanması ve riskin yönetilmesi amacıyla uzman bir komite kurmak, sistemi çalıştırmak ve geliştirmek

yukumluluğu verilmiştir. Bu açıdan bakıldığında; risk degerlendirmesinde finansal ve operasyonel unsurları işletme butunu icerisinde objektif ve sistematik bir yaklaşımla irdelemekten sorumlu olan ic denetim fonksiyonu, riskin erken saptanması ve yönetimi komitesine girdi teskil edebilecek çalışmaların yapılmasında onemli bir role sahiptir (Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği, 2012).

Hile riskine karşı proaktif yaklaşım geliştirmeyi amaçlayan işletmeler, muhasebe ve iç kontrol sistemlerini bu amaca yönelik olarak yeniden tasarlayabilir. Katılımcılara çalıştıkları işletmelerde hile önleme ve hileyi ortaya çıkarma amaçlarına yönelik olarak yeniden tasarım süreci yaşanıp yaşanmadığı sorulmuştur. Katılımcılar her iki amaca yönelik (mean= 3,9 ve mean=3,7) yeniden tasarım süreci yaşadıklarını belirtmişlerdir.

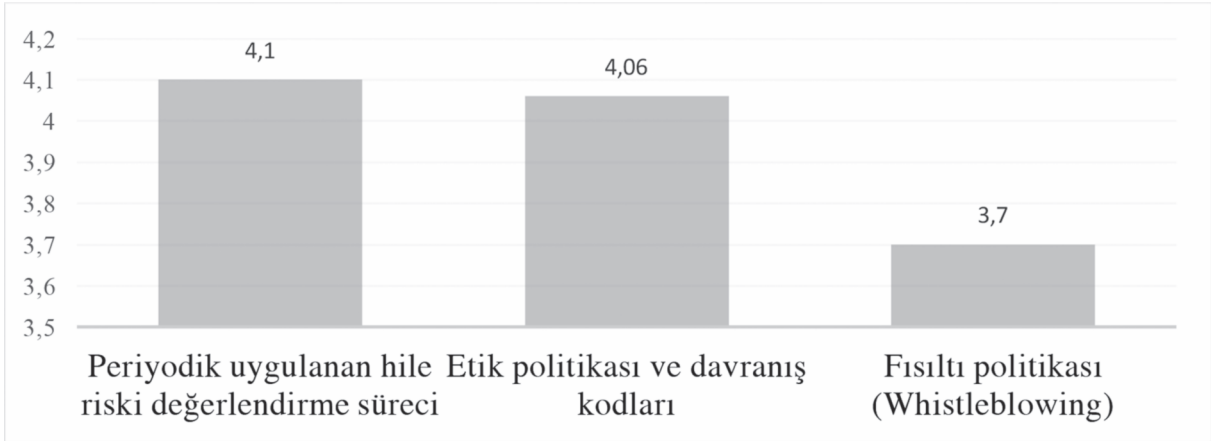
3.3.4. Hile Riski Yönetim Araçları

Hile riski yönetimi; işletmelerin hile risklerini belirlediği, bu risklere yönelik önleyici ve ortaya çıkartıcı kontroller geliştirdikleri ve uyguladıkları bir süreçtir. Hile riski yönetimi oldukça geniş kapsamlı olup, hilenin soruşturulmasından, kanıtların mahkemelere sunulmasına kadar olan süreçleri de kapsar. Hile riski yönetimi, hile riskinin sıfır olduğu bir işletme ortamını kesinlikle sağlayamaz. Hile riski yönetimi ile amaçlanan; çeşitli kontrollerle hileyi önleyebilmek veya olabildiğince hızlı ortaya çıkartabilmektir. Hile riski yönetim sürecinde gerek hilenin önlenmesi gerekse hilenin ortaya çıkarılması için işletmeler tarafından uygulanan kontroller bulunmaktadır. Hile riskinin değerlendirilmesi ise, risk yönetim sürecinde başlı başına bir adım olarak kabul edilebilir. Bu kontrollerden başlıcaları aşağıda yer

almaktadır (Ulucan Özkul ve Almalı Özdemir, 2011).

- İnsan Kaynakları Prosedürleri,
- Yetki Sınırları,
- Gözetim,
- Sürpriz Denetimler,
- Yasal Takibat ,
- Düzenli Denetimler,
- ACFE'nin Hile Önleyici Kontrol Testi (Check-Up)
- Fısıltı politikası (Whistleblowing)
- Yazılı etik politikası ve davranış kodları.

Anketin bu bölümünde işletmelerde hile riskini yönetmek için kullanılan araçlardan önde gelenlerinin önemlilik derecesi belirlenmeye çalışılmıştır. Katılımcılar risk yönetim araçlarının tümünü önemli bulmakla birlikte periyodik uygulanan hile riski değerlendirme sürecini en önemli bulduğu araç olarak belirtmektedir (mean=4,1). Hile riski değerlendirmesi; işletmenin hangi tür hileler karşısında açık hedef olduğunu, hilenin işletmenin içinde mi yoksa dışında mı meydana geleceğini ve nasıl olacağını tanımlayan bir süreçtir (Bishop ve Hydoski, 2009). Bunun yanı sıra, yazılı etik politikası ve davranış kodlarının oluşturulması ve uygulanması katılımcılar tarafından ikinci sırada önemli bulunmuştur (mean=4,06). Fısıltı politikasının (Whistleblowing) var olması ve çalışanlar arasında uygulanması bir diğer önemli hile riski yönetim aracı olarak belirtilmiştir.

Şekil 3: Hile Riski Yönetim Araçları

3.3.5. Hilenin Raporlanması

İşletmeler hile şüphesi içeren bilgilerin raporlanması için e-posta, dedikodu, ihbar hattı, anonim mektup veya doğrudan yaklaşım gibi mekanizmaları kullanmaktadır. Katılımcılara şüpheli hile işlemlerini raporlamada en fazla hangi

raporlama aracı ile karşılaştıkları sorulduğunda en fazla e-posta kullanıldığı belirtilmiştir. Katılımcılardan 67 kişi çalıştıkları işletmede hilenin e-posta ile, 60 kişi doğrudan yaklaşımla, 8'er kişi dedikodu ve anonim mektup yoluyla ve 7 kişi ihbar hattı aracılığıyla raporlandığını belirtmişlerdir.

Tablo 3. Hile Raporlama Araçları

| | Frekans | Yüzde | Anlamlılık (Mean) |
|--------------------------|---------|-------|-------------------|
| E-posta | 67 | 0,45 | 3,093 |
| Doğrudan yaklaşım | 60 | 0,40 | |
| Anonim mektup | 8 | 0,05 | |
| Dedikodu | 8 | 0,05 | |
| İhbar hattı | 7 | 0,05 | |

4. SONUÇ

Hileye maruz kalan işletmelerin en büyük yanılması hileye karşı dirençli olduğunu düşünerek yeterli ve gerekli kontrollerin işletmede geliştirilmesidir. Hile riskine karşı gereken proaktif ortamın oluşturulabilmesi için işletmede üst yönetim seviyesinden başlayarak tüm çalışanlara aktarılacak şekilde hile bilincine sahip olunması gerekmektedir. Hile farkındalığının oluşturulması; hileye neden olan etkenlerin belirlenmesi, ulusal ve küresel düzeyde hile vakalarının incelenmesi, hile riskinin değerlendirilmesi, hilenin önlenmesi, ortaya çıkarılması ve raporlanmasına ilişkin yönetim sisteminin etkili biçimde tasarlanması ve sürekliliğinin sağlanması ile gerçekleştirilir.

Bu çalışmada Türkiye’de işletme çalışanlarının hile bilincinin ölçülmesi amacıyla 150 çalışana anket uygulanmıştır. Katılımcılar, hilenin Türkiye’de önemli bir sorun teşkil ettiğini belirtmekte ve Türk işletmelerindeki etik değerlerin eksikliğini başlıca hile nedeni olarak göstermektedirler. Ka-

tılımcılara göre, Türkiye’de hileye en açık sektör finans sektörü iken hile olasılığı en düşük sektörler ise madencilik ve ulaşım sektörleridir.

Katılımcılar, hile riski değerlendirme süreci yürütülen ve yönetim kurulu onaylı hile riski yönetim ilkelerinin var olduğu işletmelerde çalışmakta ve bunun yanı sıra hile riski değerlendirmenin periyodik uygulamasının en önemli hile riski yönetim aracı olduğunu belirtmektedirler. Araştırmanın sonucuna göre işletmelerde hile, en çok e-posta yoluyla raporlanmaktadır.

Bu çalışmada, eğitim düzeyi en az yüksek lisans olan işletme çalışanlarının ve çalıştıkları işletmelerin hile bilincine sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Gerek Türkiye’de gerekse dünya çapında ortaya çıkan hile vakalarının maliyeti her geçen yıl daha da artmaktadır. Bu vakaların engellenebilmesi için öncelikle işletme yönetiminin sonrasında da işletmede her düzeyde çalışanın hile bilincine sahip olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ACFE (2016). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse, <https://www.acfe.com/rtn2016/resources/downloads.aspx>.
- Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015). "Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği", Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 60-89.
- Bishop, T. ve Hydoski, F. (2009). Corporate Resiliency: Managing The Growing Risk of Fraud and Corruption, USA: John Wiley & Sons.
- CIMA (2008). Fraud Risk Management: A Guide To Good Practise.
- Cömert N, Selimoğlu S.K, Uzay Ş, Uyar S. Riskin Değerlendirilmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Verme.
- Corless, John C. (2009). Fraud Awareness of Internal Auditors, Journal of Theoretical Accounting Research, 4(2), 93-109.
- Deloitte (2012). The Changing Role of Internal Audit, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit-internalaudit-brochure-noexp.pdf>
- Dönmez A. ve Karausta T. (2011), "Çalışanların Mesleki Hile Algısı ve İhbar Hattı Kullanarak Rapor Etme Eğilimleri Üzerine Akdeniz Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesinde Yapılan Bir Araştırma", Mali Çözüm Dergisi, 104 (1), 17-42.
- Dönmez A. ve Karausta T. (2013), "Mesleki Hile ve Bir Çözüm Önerisi Olarak Adli Denetim: Türkiye'de SPK'dan Yetki Almış Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma", Mali Çözüm Dergisi, 115 (2), 59-88.
- Gupta P. K. ve Gupta, S. (2015), Corporate frauds in India - Perceptions and Emerging Issues, Journal of Financial Crime, 22 (1), 79-103.
- Hacıhasanoğlu, T ve Karaca, N. (2015), "Potansiyel Muhasebe Meslek Mensuplarının Hile Algısı Üzerine Bozok Üniversitesi'nde Yapılan Bir Araştırma", Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 8 (1), 117-130.
- Hayali A, Sarılı S ve Diñç Y. (2012), "Turkish Experience in Bank Shareholders' Fraud and Bank Failure: İmar Bank and İhlas Finans C", The Macrotheme Review, 1 (1), 115-129.
- Joseph T. Well (2001). Why Employees Commit Fraud, Journal of Accountancy, <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2001/feb/whyemployeescommitfraud.html>
- KPMG Türkiye (2009). Şirketlerde Suistimal ve Önlenmesi, http://www.afyonkarahisartso.org.tr/docs/Sunumlar_kon-solide.pdf
- Liu X.K, Wright M. ve Wu Y. (2015), "Managers' Unethical Fraudulent Financial Reporting: The Effect of Control Strength and Control Framing", Journal of Business Ethics, 129, 295-310.
- Nabhan R, Hindi M (2009), "Bank Fraud: Perception of Bankers in the State of Qatar", Academy of Banking Studies Journal. 8 (1/2), 15-38.
- PWC (2007), "Economic Crime: People, Culture & Controls, The Global Economic Crime Surveys 2007-Turkey", https://www.pwc.com.tr/tr/advisory09/fraud/assets/Forensic_Services_tr.pdf.
- PWC (2016), Global Economic Crime Survey, <https://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/pdf/GlobalEconomicCrimeSurvey2016.pdf>.
- Sengur, E. D. (2011), İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İle İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İstanbul, İstanbul Üniversitesi.

Siregar, S.V ve Tenoyo, B. (2015), "Fraud Awareness Survey of Private Sector in Indonesia", Journal of Financial Crime. 2015, 22(3), 329-346.

Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği (2012). Yeni Türk Ticaret Kanunu ve İç Denetime İlişkin Düzenlemeler Hakkında Görüş - Öneriler, Tide:İstanbul.

Türkiye Etik Değerler Merkezi (2013), Yöneticilerin Gözüyle Etik Araştırması, http://www.edmer.org/wpcontent/uploads/2012/08/YoneticilerinGozuyleEtik_Rapou_20140117.pdf

Ulucan Ozkul, F ve Almalı Ozdemir, Z. (2011). İşletmelerde Hile Riski Yonetimi, 1.Basım, İstanbul: Beta Yayınları.

Ulucan Özkul, F ve Özdemir Z. (2013). Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma, Öneri Dergisi, 10(40):<75-89.

Yurtsever G. (2008) Bankacılığımızda İç Kontrol, İstanbul: Türkiye Bankalar Birliği.

HAM DERİ İŞLEME FİRMALARINDA MALİYETLEME VE MUHASEBELEŞTİRME

Doç. Dr. İpek TÜRKER*

Makale Gönderim Tarihi : 09.10.2017 / Kabul Tarihi : .25.11.2017

ÖZ

Ham deri, giyim ve kuşamdan futbol topuna kadar birçok ürünün üretim sürecinde girdi olarak başka bir deyişle hammadde olarak kullanılmaktadır.

Derinin işlenerek hammadde olarak kullanılabilir hale gelmesine ilişkin süreç, diğer sanayi sektörlerinden farklı bir yapıya sahiptir. Ham deriyi işleyerek “deri” üreten “deri işleme firmalarında”, maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi üretim sürecindeki aşamalara bağlıdır. Maliyetleme ve muhasebeleştirme faaliyetleri üretim süreçlerindeki aşamalarda kullanılan yardımcı madde ölçülerini kapsayan kapasite raporlarındaki değerlere göre yürütülür. Bu çalışmada, önce “deri işleme” üretimi ve maliyetleri ele alınacak, sonra faaliyet konusu deri işleme üretimi olan bir firmada (işletmede) üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Ham deri, tabakhane, işlenmiş deri maliyeti, işlenmiş deri üretiminde muhasebeleştirme

ABSTRACT

Raw leather, clothing and so on, as well as soccer balls, are used as raw materials in the production process.

The process of deeply processing and becoming usable as a raw material has a different structure from other industrial sectors. In "leather processing companies" that produce "leather" by processing raw materials, the calculation and accounting of costs depends on the steps in the production process. Costing and accounting activities are carried out according to the values in the capacity reports, including the quantities of auxiliary substances used in the stages of the production process. In this study, the production costs of "leather processing" will first be discussed, and then the calculation and accounting of production costs in a firm (ie, the enterprise) that is the leather production and processing business will be researched.

Keywords: Raw leather, tannery, cost of finished leather, accounting in processed leather production

* İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi

0. GİRİŞ

Deri sektörü, ülkelerin ekonomilerinde özellikle ihracat değeri dikkate alındığında yüksek katma değere sahip olup endüstride lokomotif sektörlerden biridir. Hammadde tedarikinde ortaya çıkan ihtiyaç nedeniyle hayvancılık sektörünün de gelişmesinde etkili bir endüstri sektörüdür.

Deri işleme sektörünün tarihçesi insanlık tarihinin başlangıç yıllarına kadar uzanır. İlk çağdan beri insanlar öldürdükleri hayvanların derilerinden başta giyim olmak üzere ayakkabı ve silah üretmede yararlanmışlardır. Ham deri, giyim ve kuşamdan futbol topuna kadar birçok ürünün üretim sürecinde girdi olarak başka bir deyişle hammadde olarak kullanılmaktadır.

Yapılan açıklamalardan anlaşıldığı gibi ham deri ile uğraşan firmalar uzun bir geçmişe sahiptirler. Bu durum deri işleme sektöründe gelişmiş bir teknoloji birikimini göstermektedir.

Bu çalışmanın hedefi ham deriyi işleyerek “deri” üreten “deri işleme firmalarında (işletmelerinde), maliyetlerin hesaplanmasını ve muhasebeleştirilmesini incelemektir. Bu amaçla, önce “deri işleme” üretimi ve maliyetleri ele alınacak, sonra faaliyet konusu deri işleme üretimi olan bir firmada (işletmede) üretim maliyetlerinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi incelenecektir..

Bu çalışmada “deri işleme” üretimine ilişkin literatür taranmıştır. Ayrıca deri işleme üretimi ile 36 yılı aşkın bir süreden beri uğraşan bir fir-

manın (işletmenin) uygulamaları irdelenerek ham deri işlemede maliyetleme ve muhasebeleştirme tekniğinin kuramsal yapısı incelenmiştir. Uygulamaların incelendiği ham deri işleme firmasının unvanını ve kimliğini belirleyecek bilgiler saklı tutulmuştur.

1. HAM DERİ İŞLEME SANAYİNDE ÜRETİM SÜRECİ

Deri işleme sanayi; dericilikte bir alt sektör olarak bilinmektedir. Bu nedenle genellikle “deri işleme alt sektörü” adıyla tanımlanmaktadır. Deri işleme alt sektörü, büyükbaş ve küçükbaş ham derileri çeşitli fiziksel ve kimyasal prosesler ve makineler yardımıyla işleyerek onları kullanılabilir mamul deri haline getiren bir sektördür¹.

Deri işleme sanayinin ana maddesini teşkil eden ham deri, mezbahalardan ve diğer kesim kaynaklarından elde edilen derilerin, kullanılma şekillerine ve mahalli koruma geleneklerine göre; yüzülmesi, yağ ve diğer yabancı maddelerden temizlenerek sınıflandırıldıktan sonra muhafaza edilebilir hale getirilmeleri sanattır².

Deri sanayinin ham maddesi hayvandan elde edilen ham deridir³. Canlı hayvan temel hedef olarak eti için kesilirken, yan ürün olarak da deri üretimi gerçekleştirilmektedir⁴. Ham deri, toplam hayvan değerinin çok küçük bir oranını⁵ teşkil etmesine rağmen önemli bir hammadde olarak deri sektörünün temel girdisini sağlamaktadır⁶.

Deri sektöründe, büyükbaş, küçükbaş ve diğer ham derilerin, üzerindeki yünü ile (kürk – süet) ya da yünü alınarak ticari kullanıma hazır mamul

1 DPT, “Deri ve Deri Mamulleri” (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları, Ankara, 1996, s:4.

2 DPT, “Deri ve Deri Mamulleri” (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları, Ankara, 2000, s. 23.

3 A.g.e., s.28.

4 A.g.e.,s.29.

5 Bu oran %10 civarındadır. Geniş bilgi için bkz, a.g.e.,s.29.

6 A.g.e.,29

deri haline getirilmesi işlemlerinin gerçekleştirildiği aşama “tabakhaneçilik” diğer adı ile deri işleme alt sektörünün konusunu oluşturmaktadır⁷.

Deri işleme sektörü, üretilen mamul gruplarına göre farklılıklar göstermektedir⁸. Buna göre ayakkabı, yüzük deri (vidala ve glase), ayakkabı tabanlık deriler (kösele) işletmeleri ile giysilik deri ve süet işleyen işletmeler arasında büyük farklar vardır⁹. Bunların girdileri, üretim süreçleri, ürünleri ve sorunları birbirinden farklıdır¹⁰.

Ülkemizde çeşitli bölgelerimize yayılmış olan bu işletmeler bir kaç yüz kg. (300-400) deri işleyenlerden, günde 60.000 kg deri işleyene kadar çeşitli büyüklüklerde olabilirler¹¹.

Deri işleme sanayinde üretime etki eden faktörler çok fazla olduğu için bunlarla ilgili standartlar oluşturmak ve uygulamak zordur¹². Buna rağmen deri işleme sanayinde ham deri, kimyasallar ve üretilen deri mamullerinin bazıları için standartlar geliştirmiştir.

Gelişmiş ülkeler, 1970’li yıllardan itibaren deri sanayinde ortaya çıkan çevre kirliliği, sanayide suyun fazla kullanımı, artan üretim ve işçilik maliyetleri nedeniyle deri işleme sanayini bırakmaya başlamışlardır¹³. Bu nedenle rekabet

gücü açısından, deri işleme sanayinde maliyetlerin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi büyük önem taşımaktadır.

Deri işleme prosesi içinde herkesin en çok dikkat ettiği safha “yağ giderme” işlemidir¹⁴. Bu işlem ile derilerin bünyesindeki yağlar uzaklaştırılarak sonraki safhalarda oluşabilecek muhtemel sorunların önüne geçilir¹⁵.

Deri işleme sanayinde maliyeti arttıran ve rekabeti oluşturan unsurlar; enerji giderleri, kalifiye işçi yetersizliği ve Organize Deri Sanayi Bölgelerinde faaliyet gösteren firmaların katlandığı bazı ek maliyetlerdir¹⁶.

2. DERİ İŞLEME ÜRETİMİNDE MALİYETLEME VE MUHASEBELEŞTİRME

Deri işleme sanayinde üretim yöntemleri geleneksel olup; uygulamada kullanılan makine ve diğer olanaklara bağlı olarak farklılıklar görülmektedir¹⁷. Bu farklılıklar deri işleme işletmelerinin kapasitelerini de belirlemektedir.

Kapasite, kullanılan dolapların büyüklüğüne bağlı olarak işlenebilecek tonaj miktarı ile belirlenmektedir. Kapasite, işlenecek ham derinin niteliğine ve üretilecek ürünün cinsine göre de değişmektedir.

7 İSTANBUL SANAYİ ODASI (İSO), “Deri ve Deri Ürünleri Ayakkabı, Ayakkabı Yan Sanayi ve Suni Deri Sektörü”, Avrupa Birliği’ne Tam Üyelik Sürecinde İstanbul Sanayi Odası Meslek Komiteleri Sektör Stratejileri Geliştirilmesi Projesi, İstanbul, 1994, s:10.

8 DPT, A.g.e.,s.29.

9 A.g.e.,s.29 ve DPT “ Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı” a.g.e.,s.53.

10 ISO, a.g.e.,s.10.

11 DPT, a.g.e.,s.54.

12 A.g.e.,s.57.

13 İlkay Dellal, Tijen Özudoğru, “Deri Sanayi”, Tarımsal Ekonomi Araştırmaları Enstitüsü, T.E.A.E.–BAKIŞ,Sayı:2,Nüsha:4, <http://www.aeri.org.tr/TEAEBAKIS/TEAE%20BIS%20deri.pdf>.

14 GEMSAN, “Deriden Yağ Giderme Prosesinde Gerçekleşmeler”, [http://www.gemsan.com/tbulten .asp ? id=45](http://www.gemsan.com/tbulten.asp?id=45)

15 A.g.e.

16 Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı, “Deri ve Deri Mamulleri Sektörü”, 27.06.2002, İstanbul.

17 DPT, “Yedinci Beş Yıllık Kalkınma Planı”, a.g.e.,s.16.

Deri işleme sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin başarısı üretim maliyetlerinin aşağıya çekilmesinde yatmaktadır¹⁸.

Uygulamadaki deneyimlere göre deri işleme sanayinde üretimin birim maliyeti, aşağıda belirtilen faktörlerden saptanan takribi oranlarda oluşmaktadır¹⁹:

| | <u>Üretim Maliyeti (%)</u> |
|-------------------------|----------------------------|
| Ham deri | 55-56 |
| Kimyasal madde ve su | 16-18 |
| İşçilik ve personel | 8-18 |
| Sabit ve diğer giderler | 11-15 |

Maliyetin belirlenmesinde randıman etkili olmaktadır. Randıman ise ham derinin irkına, yaş durumuna, cinsiyetine, bakım ve beslenme durumuna, konservasyon yöntemine ve süresine, ayrıca rutubet oranına, kafa, kol kuyruklardan budanmış olup olmadığına ve etlerinden temizlenmiş olup olmadığına göre değişmektedir²⁰.

Deri işleme sanayi, fazla stoklu çalışan bir sektör değildir. Buna rağmen düzenli bir üretim için belirli düzeyde stokla çalışmak esastır²¹.

Deri işleme sanayi, konfeksiyon, ayakkabı, saraciye gibi mamul deri sanayisine ham madde sunan bir sektördür²². Bu nedenle deri işleme sanayi ürünlerine göre gruplanmaktadır. Bazı işletmeler tüm ürünler için deri üretmekte; bazı işletmeler ise bazı ürünler için deri üretmektedir. Üretim, ürüne göre şu şekilde gruplanmaktadır:

a) Giysilik Deri İşleme Üretimi (Konfeksiyon için üretim yapılmaktadır.)

b) Yüzlük Deri İşleme Üretimi

c) Kösele Deri İşleme Üretimi

Deri işleme üretimi 3 safhadan oluşmaktadır.

Birinci safha tabakhane işlemidir. Ham derinin kimyasal prosedürlerden geçirilerek kullanıma hazır hale getirilmesi “tabaklama” işlemidir. Tabaklama işleminden geçirilen deri; kuvvet ve esneklik kazanarak bir takım bozulma ve çürümelere karşı dayanıklı bir hale gelmektedir. Tabakhane safhası da ayrıca şu alt aşamalardan oluşmaktadır:

a) İyileştirme: Hayvan derileri veya postları en önce, “iyileştirilir”, bu safha genellikle, derinin hayvandan ayrılması sonrası tuzlama ve/veya kurutma işlemini kapsar. Bu safha hemen yapılması gerektiğinden dolayı ya et paketleme endüstrisi tarafından ya da hayvan kesim yerinin yakınında kurulan bir fabrikada gerçekleştirilir. Ham deri şu şekillerde iyileştirilebilir:

- i- Islak-tuzlama, ham derileri tuzlayarak, nemli bir grup olana kadar üst üste yığma şeklinde yapılır. İyileştirme işlemi için 1 ay süreyle bu şekilde bırakılarak, derinin tuzu tam olarak emmesi sağlanır.
- ii- Tuzlu-su iyileştirme yöntemi ise, ıslak tuzlamadan daha yaygınca kullanılan daha pratik bir yöntemdir. Bu yöntemde ham deri tuz ve dezenfektan karışımı olan su küvetlerinde 10-16 saat süreyle bekletildikten sonra, ham deri tam temizlenmiş olarak bir sonraki safhaya geçmeye hazırdır.

b) Islatma: Deriler iyileştirildikten sonra, uzun saatler boyunca suda bekletilirler. Su, derinin

18 A.g.e.,s.16.

19 A.g.e.,s.16

20 A.g.e.,s.14.

21 A.g.e.,s.20.

22 A.g.e.,s.21.

tuzdan, kirden, kan ve fazla yağdan arınmasını sağlar.

c) Dokulardan Arındırma: Islatma aşamasından sonra, deriler, yüzeylerindeki dokulardan arındıran makinelere sokularak, dokudan arındırma safhası da gerçekleştirilmiş olur.

d) Posttan Arındırma: Bir sonraki aşamada ise, deriler kireç ve su karışımı küvetlerde 1 ila 10 gün süreyle bekletilirler, böylece deri üzerindeki tüy/post deriden kolayca ayrılır.

e) Elle Rötüş: Bu aşamada makine teknolojisi uygulanamayan derinin bazı bölgelerinde tüy/post ve yağ temizleme işlemleri, plastik gereç veya kör bıçaklar kullanılarak elle yapılmaktadır.

f) Kireçten Arındırma: Deriler, post ve leş artıklarından temizlendikten sonra, bir süre asit dolu küvetlerde bekletilirler. Deriler kireçten arandıktan sonra, ürünün yumuşak ve esnek olabilmesi aynı zamanda derinin temelini yumuşatmak amacıyla, bir takım enzimlerle beslenir.

İkinci safha retonaj safhasıdır. Deri imalatı süresince, ham deri birinci safha kapsamında birçok kez çeşitli “tabaklama” işlemlerinden geçirilmektedir. Retonaj safhası ise tabaklama sürecinin sonuncusu olup, derinin cinsi ve kullanılacağı yere bağlı olarak değişik yöntemlerle tabaklama işlemi gördüğü safhadır. Bu safhada, 1. safhadan çıkmış olan deriler kullanılacakları yere göre gruplara ayrıldıktan sonra, söz konusu gruplar içerisinde eş zamanlı olarak belli başlı şu aşamalardan geçirilirler:

a) Bitkisel Tabaklama: Bu yöntem, valiz, mobilya, tasma, kemer, şapka gibi esnek ama sert deriler için kullanılır. Bu yöntemde, deri; yaprak, kestane meyvesi, odun, söğüt ağacı vs. gibi bekletildiği çeşitli küvetlerde büzüşme ve çürümeye karşı dayanıklı hale gelir. Bu safhada deriler, güçlü tabaklama malzemeleri içeren birçok küvete transfer olurlar.

b) Mineral Tabaklama: Mineral veya krom tabaklama yöntemi çoğunlukla, cüzdan, çanta, eldiven, ayakkabı, pantolon, ceket, çizme ve sandalet gibi yumuşak deri ihtiyacı olan sektörü karşılamak üzere kullanılan bir yöntemdir. Bu yöntemde, asit ve tuz karışımına bir sıvı içinde bekletilen deri, daha sonra krom sülfür ile yıkanır. Bu yöntem bitkisel tabaklamaya oranla daha kısa sürer ve genellikle 1 günlük bir işlemdir.

Üçüncü safha ise son safha olup, deriler istenilen şekilde, kullanılacakları yer doğrultusunda boyanır ve güçlendirilir. Bu safhada şu işlemler yapılır:

- i) İstenilen ürüne göre, deriler boyama safhasından geçirilir. Bu safhada aynı zamanda deriye kaybettiği nem de verilir. Eğer, bitkisel tabaklama yapıldıysa deri çeşitli yağ, sabun ve mumla rengi açılır ve ıslatılırlar.
- ii) Derinin kuvvetlenmesi için, silindir makinelerinden geçirilirler. Bu makinelerden geçtikten sonra deriler gerilerek, özel merkezi kontrolü olan ısıtıcı odalarda kurutulur.
- iii) Son safhada derilerin üst yüzeyleri kimyasal bir maddeyle kaplanarak fırçalanır. Parlak deriler cilalandıktan sonra zımpara ile düzeltilir. Uzun süre boyunca cilalan deriler süet olur.

Bu safhada, alıcıya deriyi daha cazip göstermek amacıyla; deriye, yağlama, mumlama, pigmentleme ve boyama işlemleri uygulanır.

2.1. Ham Deri İşleme Üretim Sürecinde Maliyetleme

Deri işleme üretiminin maliyetlerinin hesaplanmasında ve muhasebeleştirilmesinde stok hesapları grubu ve maliyet hesapları grubu kapsamındaki hesaplar kullanılmaktadır.

Tekdüzen Muhasebe Uygulama Tebliği'ne göre hesap grupları için şu örnekteki hesaplar kullanılır:

A. Stok Hesapları Grubu:

15. STOKLAR

150. İlk Madde ve Malzeme

150.01 Deri İlk Madde

150.01.10 Ham Deriler

150.01.10.002 Oğlak Derisi

150.01.10.003 Koyun Derisi

150.01.30 Kromlu Deriler

150.01.30.003 Koyun Derisi

150.01.31 Krast Deriler

150.01.31.001 Keçi Derisi (Krast)

150.01.31.003 Sığır Derisi (Krast)

150.01.35 Tabakhane Yardımcı Malzemeleri

150.01.35.001 Sodyum Karbonat

150.01.35.012 Amonyum Klorür (Nışadır)

150.02 Retonaj Bölümü

150.02.35 Retonaj Yardımcı Malzeme

150.3 Boyama Bölümü

150.02.35 Boyama Yardımcı Malzeme

B. Maliyet Hesapları :

71 DİREKT İLK MADDE/MALZEME

710 Direkt İlk Madde/Malzeme

710.01 Tabakhane E.Ü.G. Yeri

710.01.10 Ham Deriler

710.01.10.001 Keçi Derisi

710.01.10.002 Oğlak Derisi

710.01.35 Tabakhane Yardımcı Malzeme

710.01.35.001 Sodyum Karbonat

710.01.35.012 Amonyum Klorür (Nışadır)

710.02 Retonaj E.Ü.G. Yeri

710.02.10 Kromlu Deriler

710.02.10.001 Oğlak Derisi

710.02.10.002 Keçi Derisi

- 710.02.35 Retonaj Yardımcı Malzeme
- 710.03 Boyahane E.Ü.G. Yeri
 - 710.03.10 Boyalı Deriler
 - 710.03.35 Boyahane Yardımcı Malzeme
- 711 Direkt İlk madde / Malzeme Yansıtma
 - 711.01 Tabakhane E.Ü.G. Yeri
 - 711.01.10 Ham Deriler
 - 711.01.35 Tabakhane Yardımcı Malzemeler
 - 711.02 Retonaj E.Ü.G. Yeri
 - 711.02.10 Kromlu Deriler
 - 711.02.35 Retonaj Yardımcı Malzeme
 - 711.03 Boyahane E.Ü.G. Yeri
 - 711.03.10 Boyalı Deriler
 - 711.03.35 Boyahane Yardımcı Malzemeler
- 72 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ
 - 720 Direkt İşçilik Giderleri
 - 720.03 Boyahane E.Ü.G. Yeri
 - 721 Direkt İşçilik Gid. Yansıtma
- 73 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
 - 730 Genel Üretim Giderleri
 - 730.01 Deri Üretimi (Fabrika)
 - 730.01.10 Endirekt Malzeme Kullanımı
 - 730.01.20 Endirekt İşç. Ücreti
 - 730.01.30 Dışarıdan Sağlanan Fayda
 - 730.01.40 Çeşitli Giderler
 - 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma
 - 731.01. Tabakhane E.Ü.G. Yeri
 - 731.02 Retonaj E.Ü.G. Yeri
 - 731.03 Boyama E.Ü.G. Yeri
- 76 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİD.
 - 760 Paz. Satış ve Dağıtım Giderleri.
 - 761 Paz Satış ve Dağıtım Giderleri. Yansıtma

Genel Üretim Maliyetlerinin dağıtılmasında anahtarlar, kullanılan ham derinin ırkına, işletmenin kullandığı üretim teknolojisine göre belirlenmektedir.

2.2. Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi:

Bu hesaplara göre 3 safhada gerçekleştirilen “ham deri işleme üretim prosesi”nin maliyetleri her safhada şu şekilde muhasebeleştirilir:

I. Safha:

| | | | |
|------------------------------|---------------------------------------|------|-----|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | XXXX | |
| Tabakhane | | | |
| Derisi | | | |
| | 150 Malzeme | | X X |
| | Derisi | x | |
| | Kimyasallar | x | |
| | 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | X |
| | 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | X |
| Tabakhane Safha Maliyeti | | | |

II. Safha: Bazı ham deriler 1. safhayı gerektirmeyen kalitede olurlar. Bu cins deriler Krast olarak tabir edilmektedir. Oğlak Krast, Keçi Krast, v.b. Bu deri cinsleri doğrudan retonaj safhasına girerler.

| | | | |
|------------------------------|---------------------------------------|------|----|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | YYYY | |
| Retonaj | | | |
| Derisi | | | |
| | 151 Yarı Mamuller | | YY |
| | ... Derisi | y | |
| | Kimyasallar | y | |
| | 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | Y |
| | 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | Y |
| Retonaj Safha Maliyeti | | | |

III. Safha :

| | | | |
|------------------------------|-------------------------------------|------|-----|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | ZZZZ | |
| Boyahane | | | |
| ... Derisi | | | |
| | 151 Yarı Mamuller | | Z Z |
| | ... Derisi | z | |
| | Kimyasallar | z | |
| | 721 D.İşçilik Giderler Yansıtma. | | Z |
| | 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | Z |
| Boyahane Safha Maliyeti | | | |

3- DERİ İŞLETME SANAYİİ'NDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASINA İLİŞKİN BİR UYGULAMA: MİDAS DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.²³

MİDAS Deri ve Sanayi Ticaret A.Ş. 01.02.1981 tarihinde İstanbul'da kurulmuştur. Şirketin sermayesi 1.200 adet hisseden oluşan 6.000.000-TL'dir²⁴. Şirketin hakim ortakları ABC ailesi olup, sermayenin %27'si ABC Ailesi'nin dışındaki ortaklardır. Şirketin muhasebe işleri, 3568 sayılı Muhasebe Mesleği Kanunu'na²⁵ göre SMMM ruhsatına sahip olmayan Muhasebe Müdürü Şakir Sönmez²⁶ tarafından yürütülmektedir. Şirket 3568 sayılı Muhasebe Meslek Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine göre tam tasdik

kapsamında olup Yeminli Mali Müşavir Ersin Öztürk²⁷ tarafından denetlemekte ve finansal raporları tasdik edilmektedir.

Şirket faaliyetini Hipodrom Cad. No:000 Zeytinburnu, İstanbul merkez adresindeki²⁸ fabrikada yürütmektedir. Bu yer hakim ortak ABC Ailesine ait şirketler grubuna dahil ABC Deri İşleme Sanayi ve Pazarlama A.Ş.'den kiralanmıştır. Şirketin mülkiyeti kendisine ait olmak üzere Çerkezköy'de Deri Organize Sanayi Bölgesinde²⁹ inşa ettirdiği deri fabrikası 31.10.2012 tarih itibariyle tamamlanmış olup bu nedenle İstanbul Sanayi Odasından 1998 yılında alınmış olan kapasite raporu 2012 yılında yenilenmiştir³⁰.

Şirketin Kapasite Raporu : (2012 yılında yenilenmiştir)

Arazi ve Binalar :

ABC Deri İşleme Sanayi ve Pazarlama'dan kiralanılan yer ile 1.141.386.- TL

Makine ve Tesisat:

4.061.700.- TL

Diğer Sabit Kıymetler:

114.085.-TL

Kapalı Saha (m²) :

17.000 m²

Arazi (m²) :

17.700 m²

Üretim Konusu ve Miktarları³¹:

| | |
|--|------------------|
| 1. Napa Deri (Küçükbaş ham deri karşılığı) ³² : | 1.548.750 kg/yıl |
| 2. Süet Deri (Küçükbaş ham deri karşılığı) : | 630.750 kg/yıl |
| 3. Giysilik, Yüzlük Deri (Küçükbaş ham deri karşılığı) : | 2.100.500 kg/yıl |
| 4. Videla (Büyükbaş ham deri karşılığı) : | 5.200.000 kg/yıl |

23 Bu çalışmada uygulamanın gerçekleştiği şirketin unvanı, hakim ortak olan ailenin adı ve kurulduğu yıla ait gün ve ay tarihi değiştirilmiştir; şirketin kimliğini açıklayacak nitelikteki vergi dairesi, sicil no. su ve benzeri özellikler ile bilgiler boş bırakılmış veya değiştirilmiştir.

24 Beher hisse bedeli 5.000.- TL'dir. (Sermaye 6.000.000.-TL)

25 01.06.1989 tarih ve 3568 sayılı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu.

26 Muhasebe Müdürü'nün gerçek adı saklıdır.

27 Yeminli Mali Müşavirin gerçek adı saklıdır.

28 Adres şirketin tanınmaması amacıyla değiştirilmiştir.

29 Organize Sanayi Bölgesi ve bulunduğu yerin gerçek adı saklıdır.

30 İnşaatın gerçek bitim tarihi ve kapasite raporunun gerçek yenilenme tarihi saklıdır.

31 Kapasite raporundaki kimyasallara diğer tablolarda yer verilmiştir.

32 Kapasite raporunda deri cinslerine dağılım serbest bırakılmıştır. Küçükbaş hayvanın, keçi, koyun ve oğlak dağılımı gibi.

3.1. Şirkette Uygulanan Önemli Muhasebe Politikaları Ve Defter Kayıtları

3.1.1. Muhasebe Politikaları

Finansal tabloların üretilmesinde ve hazırlanmasında esas alınan muhasebe politikalarından önemli olanları şunlardır:

a. Yabancı Para, Varlık ve Borçlar: Cari dönem içinde tamamlanan yabancı paralı işlemler; ilgili tarihlerdeki kurlar ile değerlendirilerek ilgili hesaplara yansıtılmaktadır. Bilanço hesaplarında yabancı para ile tanımlanan kalemler ise cari dönem sonunda Maliye Bakanlığınca belirlenen döviz kurları ile değerlendirilmekte ve bu değerlendirilme sonucu ortaya çıkan kur farkları ilgili bilanço kalemlerine lehte ve aleyhte oluşmasına göre gelir tablosu hesaplarına yansıtılmaktadır.

b. Stoklar: Stoklar “maliyet bedeli” ile kaydedilmektedir. İlk madde ve malzeme ile ticari mal stoklarının maliyetlerinin hesaplanmasında “Ağırlıklı Ortalama Maliyet” yöntemi uygulanmaktadır.

c. Maddi Duran Varlıklar: Şirket, Maddi Duran Varlıklarını “maliyet bedeli” ile aktifleştirmektedir. 2013 hesap döneminden önce aktifleştirdiği sabit kıymetlerini yeniden değerlemeye tabi tutmuştur. 20013 yılı aktifleştirilen sabit kıymetleri kayıtlı değerleri üzerinden; yeniden değerlendirilmiş değerler üzerinden mevzuat hükümlerine uygun olarak normal ve azalan bakiyeler amortisman yöntemlerine göre şu oranlar dahilinde ayrılmıştır:

| | |
|--------------------------------|--------|
| Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri | %2-%7 |
| Binalar | %2 |
| Makine Tesis ve Cihazlar | %2-%20 |
| Taşıtlar | %20 |
| Demirbaşlar | %2-%20 |

d. Diğer Bilanço Kalemleri: Diğer bilanço kalemleri, finansal tablolara kayıtlı değeri ile yansıtılmaktadır.

e. Gelir ve Gider Oluşumu: Şirket gelir ve gider kalemlerinin oluşumunda genelde “tahakkuk esasını” benimsemektedir. Buna göre ilgili dönem içinde oluşan gelir ve kârlar, aynı döneme ait gider ve zararlar ile karşılaştırılarak finansal tablolar üretilerek hazırlanmaktadır.

3.1.2 Şirketin Muhasebe Defterindeki Kayıtlar:

1. Şirketin yapmış olduğu tüm alımlar, objektif bir belge olarak “faturalı olup”, Katma Değer Vergisi ayrıca gösterilmiştir Katma Değer Vergisi, mal ve hizmet alımlarının maliyetine yansıtılmamıştır.
2. Yurtiçine ve yurtdışına satılan tüm malların faturaları ve sevk irsaliyeleri düzenlenmiştir.
3. Satış üzerinden alınan Katma Değer Vergisi ayrı gösterilmiş olup brüt ve net satışlar toplamına dahil edilmemiştir.
4. Ambar giriş ve çıkışları işletme içinde düzenlenen “ambar giriş fişi” ve “ambar çıkış fişi” ile izlenmektedir.
5. Şirketin muhasebe kayıtları bilgisayarla tutulmaktadır.
6. Yapılan incelemede şu hususlar saptanmıştır :“Belgeler, makbuzlar, faturalar, dekont ve benzeri muhasebe fişlerine ekli olarak düzenlediği, olayların muhasebe fişlerine dayandığı; bu nedenle defter kayıtlarının doğru ve gerçeği yansıttığı görülmüştür. Finansal tabloların bu kayıtlara ve defterlere dayandığı tespit edilmiştir.”
7. Maliyet kayıtlarının saptarılan miktarlarının ve tutarlarının muhasebe kayıtlarına uyduğu görülmüştür.

8. Şirket, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliğine uymakta ve Tebliğ'e ilişkin maliyet ve stok hesap planını aynen uygulamaktadır.

3.2 Şirketin Faaliyetlerinde Stok Hareketleri

Şirketin stok hareketlerine dayalı faaliyetleri "ticari malların satışı" ve "üretim faaliyetleri ile üretilen malların satışı" şeklinde iki grupta toplanmaktadır.

3.2.1. Ticari Mallara İlişkin Hareketler

Ticari amaçla alınan ve satılan mallar yıl sonunda "Ağırlıklı Ortalama Maliyet" yöntemiyle değerlendirilerek "satılan ticari mallar maliyeti" ve "yıl sonu stokun değeri" saptanmaktadır. Ticari malların hareketlerine ilişkin muhasebe kayıtları "Ağırlıklı Ortalama Yöntemi" ile değerlendirilerek gerçekleştirilmiştir.

3.2.2. Üretim ve Üretimle İlgili Stok Hareketleri:

Şirketin imalatı ve sarfları kapasite raporuna uygun olarak gerçekleştirilmektedir. Firma kapasite raporundaki sarf rakamlarından ayrı olarak %2.20 nispetinde fire ile üretimini gerçekleştirmektedir.

Mamul üretimi mevcut kapasitenin %7.52 nispetinde gerçekleşmiştir.

İlk madde, malzeme ve mamuller "Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi" ile değerlendirilmiştir. Buna göre değerlendirilmiş stoklar ve stok hareketleri 150,151 ve 152 no.lu hesaplarda izlenmektedir.

3.3 Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

Üretim 3 safhada gerçekleşmektedir:

1. Tabakhane
2. Retonaj
3. Boyama

1. safhada, ham deriler, ilgili kimyasal maddeler ile tabaklanma sürecine tabi tutulurlar. Tabaklanan ham derilerin başkaca bir işleme tabi tutulmadan buldukları hal yarı mamul birinci safhasıdır.

2. safhada, 1.safhadan devralınan tabaklanan deriler, 1.safhada tabaklanmaya ihtiyaç duymayan krast derilerle birlikte, ilgili kimyasal maddeler tatbik edilerek retonaj safhasını tamamlamış olurlar. Retonaja tabi tutulan deriler yarı mamul ikinci safhasını tamamlamış olurlar.

3. safhada, retonaj safhasından çıkan retonajlı deriler, ilgili kimyasal maddeler ile verilmesi gereken renklerle boyahanedeki boya işlemine tabi tutularak, renklendirilir ve mamul hale getirilir.

Söz konusu işlemler yapılırken her bir safhadan ham maddeler (deriler) ve yardımcı maddeler (kimyasallar) uygun formülasyon içinde kapasite rapor verilerine uygun olarak ve buldukları hesaptan (150 no'lu hesaptan) 700'lü maliyet hesaplarına yansıtılır. Buna ek olarak direkt işçilikler de (720 No'lu Hesap) ait oldukları safhalarda ait oldukları gider yerlerine nakledilirler. Üretimle ilgili giderlerin toplamı da (730 No'lu Hesap) ait oldukları safhalarda ait oldukları gider yerlerine göre maliyet içine alınırlar.

Birinci ve ikinci yarı mamul safhalarında (tabaklama ve retonaj) kalanlar yarı mamul hesabında (151 No'lu hesap) kalırlar. Boyahane safhasına geçenler ise gerekli işlemler tamamlandıktan sonra (152 No'lu) mamul hesabına aktarılırlar.

Üretime intikaller sadece hammaddeden olmaktadır. Yarı mamulde beklemede bulunan deriler safhalarını tamamlayıp mamule dönüşebilirler.

Genel üretim giderleri (730) içinde bulunan amortisman giderleri ilgili oldukları gider yerlerine göre dağılırlar.

Örnek olaya ilişkin aşağıdaki verilen değerler firmanın 2013 yılı maliyet tablolarından alınmıştır.

Firmanın kapasite raporuna göre deri işleme üretimine ilişkin safhaların muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir.

| | | |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 1.652.522 |
| Tabakhane | | |
| Oğlak derisi | | |
| 150 Malzeme | | 1.416.296 |
| Oğlak Derisi | 1.338.625 | |
| Kimyasallar | 77.671 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 41.289 |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | 194.937 |

Tabakhane Safha Maliyeti

| | | |
|--|-----------|-----------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 1.971.740 |
| Retonaj | | |
| Oğlak Derisi | | |
| 151 Yarı Mamuller | | 1.702.119 |
| Oğlak Derisi | 1.670.849 | |
| Kimyasallar | 31.270 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma. | | 50.541 |
| 731 Güg. Yansıtma | | 219.080 |

Retonaj Safha Maliyeti

| | | |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 2.321.869 |
| Boyahane | | |
| Oğlak Derisi | | |
| 151 Yarı Mamuller | | 2.044.602 |
| Oğlak Derisi | 1.941.220 | |
| Kimyasallar | 103.382 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 79.446 |
| 731 Genel Üretim Yansıtma | | 197.821 |

Boyahane Safha Maliyeti

| | | |
|------------------------------|--|-----------|
| 152 Mamuller | | 2.321.869 |
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 2.321.869 |

b) Keçi Derisi Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

| | | |
|---------------------------------------|--------|--------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 23.948 |
| Tabakhane | | |
| Keçi derisi | | |
| 150 Malzeme | | 18.438 |
| Keçi Derisi | 16.626 | |
| Kimyasallar | 1.812 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 963 |
| 731 Genel Üretim Yansıtma | | 4.547 |

Tabakhane Safha Maliyeti

| | | |
|---------------------------------------|--------|--------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 50.235 |
| Retonaj | | |
| Keçi Derisi | | |
| 151 Yarı Mamuller | | 34.285 |
| Keçi Derisi | 32.435 | |
| Kimyasallar | 1.850 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 2.990 |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | 12.960 |

Retonaj Safha Maliyeti

| | | |
|---------------------------------------|--------|--------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 46.146 |
| Boyahane | | |
| Keçi Derisi | | |
| 151 Yarı Mamuller | | 35.674 |
| Keçi Derisi | 31.769 | |
| Kimyasallar | 3.905 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 3.000 |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | 7.472 |

Boyahane Safha Maliyeti

| | | |
|------------------------------|--|--------|
| 152 Mamuller | | 46.146 |
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 46.146 |

c) Koyun Derisi Üretiminin Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

| | | |
|------------------------------|------------------------------------|--------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 57.352 |
| Tabakhane | | |
| Koyun derisi | | |
| 150 | Malzeme | 44.681 |
| | Koyun Derisi | 41.754 |
| | Kimyasallar | 2.927 |
| 721 | Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | 2.215 |
| 731 | Genel Üretim Genel Yansıtma | 10.456 |
| Tabakhane Safha Maliyeti | | |
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 16.290 |
| Retonaj | | |
| Koyun Derisi | | |
| 151 | Yarı Mamuller | 11.611 |
| | Koyun Derisi | 3.801 |
| | Kimyasallar | 7.810 |
| 721 | Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma. | 877 |
| 731 | Genel Üretim Giderleri Yansıtma | 3.802 |
| Retonaj Safha Maliyeti | | |
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 8.253 |
| Boyahane | | |
| Koyun Derisi | | |
| 151 | Yarı Mamuller | 6.689 |
| | Koyun Derisi | 5.245 |
| | Kimyasallar | 1.444 |
| 721 | Direkt İşçilik Giderler Yansıma | 448 |
| 731 | Genel Üretim Giderleri Yansıtma | 1.116 |
| Boyahane Safha Maliyeti | | |
| 152 Mamuller | | 8.253 |
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 8.253 |

d) Kuzu Derisi Üretiminin Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi :

| | | |
|---------------------------------------|--------|--------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 25.025 |
| Tabakhane | | |
| Kuzu derisi | | |
| 150 Malzeme | | 20.892 |
| Kuzu Derisi | 19.937 | |
| Kimyasallar | 955 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 722 |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | 3.411 |

Tabakhane Safha Maliyeti

e) Dana Derisi Üretim Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi:

| | | |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 1.287.138 |
| Tabakhane | | |
| Dana derisi | | |
| 150 Malzeme | | 1.123.406 |
| Dana Derisi | 1.057.918 | |
| Kimyasallar | 65.488 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 28.618 |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | 135.114 |

Tabakhane Safha Maliyeti

| | | |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 1.479.452 |
| Retonaj | | |
| Dana Derisi | | |
| 151 Yarı Mamuller | | 1.399.076 |
| Dana Derisi | 1.291.971 | |
| Kimyasallar | 107.105 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 15.067 |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | 65.309 |

Retonaj Safha Maliyeti

| | | |
|---------------------------------------|-----------|-----------|
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 1.830.106 |
| Boyahane | | |
| Dana Derisi | | |
| 151 Yarı Mamuller | | 1.630.999 |
| Dana Derisi | 1.481.343 | |
| Kimyasallar | 149.656 | |
| 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma | | 57.050 |
| 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma | | 142.057 |
| Boyahane Safha Maliyeti | | |
| 152 Mamuller | 1.830.106 | |
| 710 Direkt İlk Madde/Malzeme | | 1.830.106 |

SONUÇ

İnsanlık tarihinin başlangıcından günümüze kadar birçok ürünün hammaddesi olarak kullanılan "ham derinin" üretimi için geliştirilen "deri teknolojisi", üretimde çeşitli aşamalar içermektedir. Söz konusu deri teknolojisinde, hayvanlardan elde edilen deri temizlendikten ve arındırıldıktan sonra kullanılan bazı kimyasallar ve boyalar ile birlikte işlenerek ham deri elde edilmektedir. Kullanılan kimyasallar ve derinin hayvan ırkı ham deri kalite düzeyinin farklı belirlenmesini sağlar.

Teorik araştırmalarımız ve uygulamada yaptığımız incelemeler sonucunda, gerek üretim teknolojisindeki aşamalar gerek bilimsel verilerle saptanmış olan kapasite raporu rehberliğinde; üretilen ham derinin maliyeti, safha maliyet sistemi kullanılarak hesaplanmaktadır.

Örnek olayımızda görüldüğü gibi maliyet hesabı kapasite raporunun rehberliğinde, fiili miktarların para değerleri bulunarak gerçekleştirilmektedir.

KAYNAKÇA

Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı: “*Deri ve Deri Mamulleri Sektörü*”, 27.06.2002, İstanbul

DELLAL, İlkay ÖZÜDOĞRU, Tijen : “Deri Sanayi”, *Tarımsal Ekonomi Araştırmaları Enstitüsü T.E.A.E. BAKIŞ*, Sayı:2, Nüsha : 4. Çevirimci: <http://www.aeri.org.tr/teabakıs/teae/%20bis%20deri.pdf>.

DPT : “*Deri ve Deri Mamulleri Sanayi*”, (Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları, No: 2519, Ankara, 2000

“Deri ve Deri Mamulleri Sanayi”, (Yedinci Beş Yıllık Kalkınma İlanı Özel İhtisas Komisyonu Raporu), Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı Yayınları No:2436, Ankara, 1996

GEMSAN : “*Deriden Yağ Giderme Prosesinde Gerçekleşmeler*”, Çevirimci: <http://www.gemsan.com/tbulten.asp?id=45>

İstanbul Sanayi Odası (İSO) : “*Deri ve Deri Ürünleri Ayakkabı, Ayakkabı Yan Sanayi ve Suni Deri Sektörü*”, Avrupa Birliği’ne Tam Üyelik Sürecinde İstanbul Sanayi Odası Meslek Komiteleri Sektör Stratejileri Geliştirilmesi Projesi, İstanbul, 1994

EKLER**MIDAS DERİ SANAYİ PAZARLAMA VE İHRACAT A.Ş.**
(2013 Yılı)

| KAPASİTE RAPORU MAMUL NEVİ | ÜRETİM MİKTARI (KG / YIL) | FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (KG / YIL) | FİİLİ ÜRETİM MİKTARI (ADET / YIL) | FİRE MİKTARI(*) (ADET / YIL) | FİRE MİKTARI (KG / YIL) |
|---|---------------------------------|---------------------------------------|---|---------------------------------|----------------------------|
| Napa Deri (Küçükbaş Ham Deri Karşılığı) | 1.443.750 | 13.871 | 5.335 Ad./ KeçiKoyun | 245 | 637 |
| Suet Deri (Küçükbaş Ham Deri Karşılığı) | 618.750 | — | — | — | — |
| Gıyahlık Yüzlük Deri (Küçükbaş Ham Deri Karşılığı) | 2.062.500 | 319.735 | 245.950 Ad./ Oğlak | 10.227 | 13.295 |
| Videla (Sığır-Dana Derisi Karşılığı) | 5.100.000 | 359.837 | 11.995 Ad./ Dana-Sığır | 55 | 1.664 |
| | <u>9.225.000</u> | <u>693.443</u> | <u>263.280 Ad.</u> | <u>10.527</u> | <u>15.596</u> |

MAMUL DERİ

(1 Adet Koyun Derisi : 2.6 Kg)
(1 Adet KeçiDerisi : 2.6 Kg)
(1 Adet Oğlak Derisi : 1.3 Kg)
Kapasite Raporuna göre Kapasite Kullanım Oranı % 7.52 (693.443 / 9.225.000kg)
(*) Fire Oranı %2,20'dir. (15.596 / 693.443 + 15.596 kg)
(Dana Derisi 1 kg = 0,12 m²)

MİDAS DERİ SANAYİ PAZARLAMA VE İHRACAT A.Ş.
(2013 Yılı)

Kapasite Raporuna ve Fihli Üretimine Göre Sarfmatlar

Yeni Kapasite Raporuna Göre

| | NAPA Keçi-Koyun (Kg / Yıl) | SÜET (Kg / Yıl) | GİYİSİLİK-YÜZLÜK Keçi-Oğlak Kg / Yıl | VIDELA Sığır-Dana Kg / Yıl |
|--------------------|----------------------------------|--------------------|--|----------------------------------|
| Küçükbaş Hamdri | 1.443.750 | 618.750 | 2.062.500 | - |
| Buaderler | 38.000 | - | 54.000 | 204.000 |
| Resneler + Taneler | 131.000 | 20.000 | 134.000 | 510.000 |
| Tuz | 141.000 | 60.000 | 201.000 | 765.000 |
| Boyalak | 65.000 | 14.000 | 93.000 | 459.000 |
| Dana-Sığır Derisi | - | - | - | 5.100.000 |

Fihli Sarfmatlar

| | NAPA Keçi-Koyun (Kg / Yıl) | SÜET (Kg / Yıl) | GİYİSİLİK-YÜZLÜK Keçi-Oğlak (Kg / Yıl) | VIDELA Sığır-Dana Kg / Yıl | (*)NAPA Keçi-Koyun (Adet / Yıl) | (*)GİYİSİLİK-YÜZLÜK Oğlak (Adet / Yıl) | VIDELA SİĞİR-DANA DERİSİ (Adet / Yıl) |
|--------------------|----------------------------------|--------------------|--|----------------------------------|---------------------------------------|--|---|
| Küçükbaş Hamdri | 20.088 | - | 435.501 | - | 5.580 | 256.177 | - |
| Buaderler | 51 | - | 2.485 | 2.789 | - | - | - |
| Resneler + Taneler | 1.032 | - | 9.082 | 24.232 | - | - | - |
| Tuz | 2.360 | - | 31.652 | 20.401 | - | - | - |
| Boyalak | 131 | - | 6.835 | 9.331 | - | - | - |
| Dana-Sığır Derisi | 0 | - | - | 361.500 | - | - | 12.050 |

(*) Üretimde miktar Adet olarak kullanılmakta ve üretken Adetler (10dm²) 1 Ayak olarak değerlendirilmektedir.
Kg miktarlarını aşağıda belirtmiş olduğumuz yaklaşık hamdri ağırlıklardan (Yaz) gözönüne alınmıştır.

- (1 Adet Koyun Derisi : 3,6 Kg)
(1 Adet Keçi Derisi : 3,6 Kg)
(1 Adet Oğlak Derisi : 1,7 Kg)
(1 Adet Dana Derisi : 30 Kg)

MİDAS DERİ SANAYİ PAZARLAMA VE İHRACAT A.Ş.
(2013 Yılı)Dönembaşı mamul + Dönemiçi Üretilen - Satılan ve Dönemsonu Mamul Stok Miktarı (Adet)-(Desi)

| | <u>Dönembaşı Devir Miktarı</u> | <u>Dönemiçi Üretilen Miktar</u> | <u>Dönemiçi Satılan Miktar</u> | <u>Dönemsonu Stok Miktarı</u> |
|--------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|-----------------------------------|
| Kuzu Derisi (Adet) | 196 | 0 | 0 | 196 |
| Koyun Derisi (Adet) | 22.995 | 693 | 5.010 | 18.678 |
| Oğlak Derisi (Adet) | 44.123 | 245.950 | 110.540 | 179.533 |
| Keçi Derisi (Adet) | 34.470 | 4.642 | 13.082 | 26.030 |
| Kanguru Derisi (Adet) | 374 | 0 | 0 | 374 |
| Dana Derisi (Desi) | 487.651 | 5.397.557 | 3.037.800 | 2.847.408 |
| Dana Yarma I (Desi) (*) | 300 | 0 | 0 | 300 |
| Dana Yarma II (Desi) (*) | 6.388 | 104.508 | 90.589 | 20.307 |
| Toplam | <u>596.497</u> | <u>5.753.350</u> | <u>3.257.021</u> | <u>3.092.826</u> |

(*) Dana Derisi

1 Kg. = 15 Desi
1 Adet = 30 Kg.
1 adet = 450 Desi

BULANIK MALİYET TAHMİNLEMESİ

Yrd. Doç. Dr. Gökhan BARAL*

Dr. Smmm Tunay ASLAN**

Makale Gönderim Tarihi : 27.03.2017 / Kabul Tarihi : 16.08.2017

ÖZ

Üretilen mal ve hizmetler için katlanılan bazı maliyetleri önceden kestirmek güç olmakla beraber işletmeler bu belirsiz şartlarda karar vermek zorunda kalmaktadır. Rekabet ortamında işletmeler varlıklarını sürdürmek için doğru ve güvenilir maliyet tahminlemesine ihtiyaç duymaktadır. Çalışmamızda işletmelerin değişken yapıya sahip maliyet kalemleri belirsizlik şartlarında bilgisayar destekli programlar yardımı (bulanık mantık) ile yaklaşık olarak tahmin edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bulanık Mantık, Maliyet

COST ESTIMATION USING FUZZY LOGIC

ABSTRACT

It is difficult to predict costs incurred on products and service for businesses that are forced to decide in these uncertain conditions. Businesses require accurate and reliable cost estimation in order to maintain their existence in a competitive environment. In our study, businesses that have a variant structure with uncertain item costs, cost of service estimations were calculated by using computer program (Fuzzy Logic).

Keywords: Fuzzy Logic, Cost

* Gökhan Baral / Sakarya üniversitesi / İşletme fakültesi / baral@sakarya.edu.tr

** Tunay Aslan / Sakarya üniversitesi / İşletme fakültesi tunay_aslan@hotmail.com

1. GİRİŞ

Muhasebe biliminden hepimizin bildiği üzere işletmeler faaliyetlerine yerine getirmek, mal ve hizmet üretebilmek için bazı giderlere katlanmaktadır. İşletmenin katlanmış olduğu giderlerin bir kısmı değişken bir diğer ifade ile üretilen mal ve hizmet miktarına göre artış/azalış göstermekte iken bir kısım giderler ise üretim miktarına bağlı olmadan sabit yani değişmeyen niteliktedir. Örneğin; üretilen mal ve hizmet miktarı artarken kullanılacak hammadde artmakta ancak işletmenin ödemiş olduğu kira tutarı üretim hiç gerçekleşmese bile aynı tutarda ve düzenli olarak ödenmesi gerekmektedir.

İşletmenin katlanmış olduğu sabit nitelikteki giderler yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere önceden tutarlarını bilmek olası iken değişken yapıya sahip gider kalemlerinin tutarlarını bilmek mümkün değildir. Değişken yapıya sahip bu gider kalemlerinin tutarlarının önceden bilinmemesi işletme açısından sorun taşımakta üretilen mal ve hizmetin fiyatlandırılmasını zorlaştırmaktadır. Doğru ve güvenilir olmayan maliyetler ürünlerin yanlış fiyatlandırmasına akabinde işletmenin zarar etmesine sebebiyet vermektedir.

Belirsizlik karşısında işletmeler tutarlı hesaplamalar yapmak zorunda ve mantıklı kararlara ihtiyaç duymaktadır. Karar vericilerin tarihsel verileri mevcut ise bu verilerde önemli değişikliklerin olmayacağına inanıyorsa gerçeğe yakın objektif karar vermeleri mümkündür. Ancak karar vericinin tarihsel verileri yok ise yâda var olan bu tarihsel verilerin güvenilirliğine inancı yok ise uzmanların kendi kişisel yargı ve sezgilerine dayanarak sübjektif kararlar verilebilmektedir. Karar vericilere bu tür yaklaşımların kesin bilgiler vereceği iddia edilmemekte ancak gerçeğe yakın sonuçlar verebilmektedir (Baral,2011:3).

İşletmenin önceden tahmin etmesi güç olan değişken yapıya sahip gider kalemlerinin tutarları belirsizlik içermektedir. Bulanık mantık yaklaşımı belirsiz yapıya sahip gider kalemlerinin yaklaşık olarak tahmin edilmesinde uzman kişilerin kişisel yargı ve sezgilerine dayanarak çözmeye çalışan yöntemdir. Bulanık mantık yöntemi kullanılarak elde edilen yaklaşık değişken maliyet kalemleri sabit maliyetler ile birlikte kullanılarak işletme; üreteceği mal yâda hizmetlerin maliyetlerini yaklaşık saptayabilmekte ve de fiyatlandırılabilir.

Çalışmanın birinci bölümünde; kurulan bulanık mantık modellemesini desteklemek için bulanık mantık teorisi genel hatları ile ele alınacak ikinci bölümde bulanık mantık yöntemi ile maliyet tahminlemesi yapılacağından maliyet hacim ilişkisine göre ele alınan sabit, değişken ve karma maliyetler üzerinde durulacaktır. Çalışmanın son bölümünde bulanık mantık modellemesi kurularak işletmenin değişken maliyet kalemlerinin tutarı yaklaşık olarak tahmin edilecek gerçek sonuçlar ile karşılaştırılma yapılarak yöntemin tahminleme dinamiklerinde güvenilirliği test edilecektir.

2. BULANIK MANTIK

Yapay zekâ kavramı Dünya'da ilk defa McCarthy tarafından zeki makineler özellikle zeki bilgisayar programları yapma bilimi olarak tanımlanmıştır (McCarthy vd,2006:12). Literatürde yapay zekâ ile ilgili değişik tanımlamalar görmek mümkündür. Hopgood göre yapay zekâ; İnsanın zihinsel yeteneklerini bilgisayarda taklit etme bilimidir (Hopgood, 2003: 24). Bir diğer tanıma göre yapay zekâ İnsanlar tarafından gerçekleştirilen zekâ gerektiren işler için işlemsel mekanizmalar yaratan bir bilgisayar kullanım alanıdır (Partridge, 1998: 33).

Özetle tanımları 4 ana bölümde birleştirmek olasıdır (Russell ve Norvig, 1995: 3).

- İnsanca Düşünmek
- İnsanca Hareket Etmek
- Rasyonel Düşünmek
- Rasyonel Hareket Etmek

Literatürde yapay zekâ kavramının altında birçok dal bulunmaktadır. Bunlar genel anlamda; Bulanık mantık, yapay sinir ağları, uzman sistemler, makine zekâsı, genetik algoritmalar, genetik programlama, örüntü tanıma, konuşma anlama, konuşma sentezi, çoklu örnekle öğrenmedir (Birgili vd, 2013: 122).

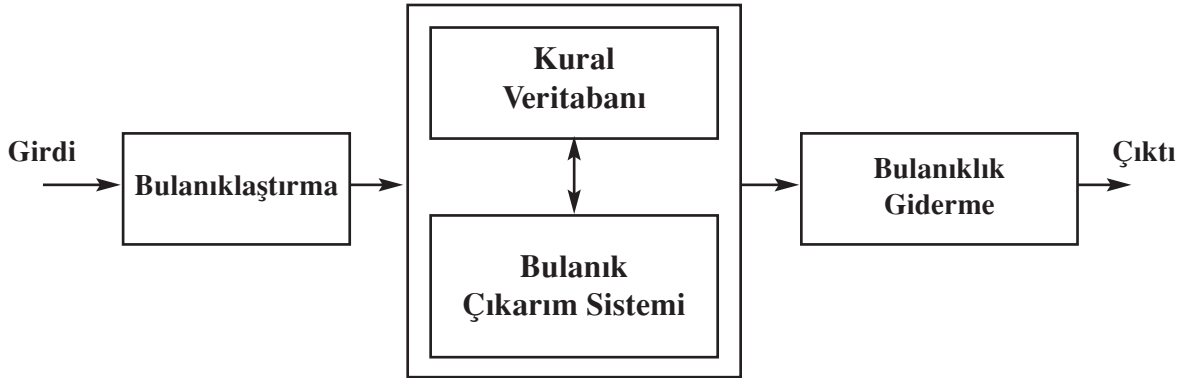
Yapay zekânın bir alt kolu olan bulanık mantık; denetim ve bilgi süreçlerinin birçoğu için güçlü bir problem çözme yöntemidir. Kesin olmayan belirsizlik içeren durumlarda bulanık bilgileri dikkate alarak basit bir şekilde kesin sonuçlar elde edilmesini sağlar (Zadeh: 1965: 338). Bulanık mantık; Aristo mantığının siyah beyaz ikilemine karşılık Zadeh'in geliştirdiği grinin çeşitli derecelerinin varlığını bilimsel olarak ifade edilmesidir. Bulanık mantıktaki nitelendirmeler kesin olmayan hükümlerin kullanılmasını sağlar.

Aristo bir diğer ifade ile klasik küme teorisi, matematikte çok kesin kurullarla belirlenmiş bir yapıdır. Bu yapı kümelerden oluşur ve elemanlar ya kümeye üyedir ya da değildir. Bu kesinlik, elemanlar arasında ayırım oluşturur ve bir elemanın bir kümeye üyeliği evet ve hayır olarak değerlendirilir ve kesindir. Bu durum bütün deterministik ve olasılıksal durumlar için aynıdır. Klasik kümelerde üyelik özelliği bir ikili fonksiyondur;

Diğer bir deyişle 0 ya da 1 değerini almaktadır. Dilsel olarak bütün renkler ya siyahtır ya da beyazdır. Bir renk iki kümeden birine dâhil olmak zorundadır.

Bulanık kümelerde ilk olarak bu özellik değişmektedir. Üyelik özelliği artık bir ikili fonksiyon değildir ve sadece 0 ya da 1 değerini almamaktadır. Bir kümeye aidiyet artık bir üyelik fonksiyonu ile gösterilmektedir, 0 ve 1 dahil olmak üzere arasındaki bütün değerleri alabilmektedir. Dilsel bir anlatımda ise renkler ikili olmaktan uzaklaşacaktır sadece siyah ya da beyaz olmayacak arasındaki bütün gri tonlarını da alabilecektir (Feng vd., 2010: 900). Bu değişim aslında doğal dillerde belirsizlikten ve gerçek hayatta kesinliğin olmamasından kaynaklanmaktadır (Ross, 2009: 13).

Bulanık mantık çıkarım sistemleri (FIS) temelde girdileri çıktılara dönüştürmek için kullanılır. Öncelikle, sayısal olan girdiler bulanıklaştırılır diğer bir deyişle klasik kümelere ayrılır. Değerlerine göre kural veri tabanında kurallar etkilenir ve girdilere uyan kurallar çalıştırılır. Mamdani stilinde çalıştırılan kurallar sayesinde her girdi için bir alan toplamı oluşur. Bu alanlar bulanıklaştırılan girdilerdeki alanların karşılığı olan bulanık çıktıların alanlarından oluşur. Bulanık olan çıktılar, bulanıklık giderme algoritmaları ile sayısal değere dönüştürülür ve çıktı olarak sistemin sonucunu oluşturur. Bütün girdiler için aynı işlem tekrarlanır. Düzgün çalışan bir FIS oluşturabilmek için öncelikli olarak girdilerin ve çıktıların bulanıklaştırılması gerekmektedir. Bulanık mantık çıkarım sisteminin bir örneği aşağıdaki şekilde görülmektedir (Rebizant ve Feser, 2001: 927).



Şekil 1: Genel Bulanık Çıkarım Sistemi

Mamdani stili bulanık mantık çıkarım sistemi için girdiler bulanık kümelerle tanımlanır. Aynı zamanda üyelik fonksiyonlarını tanıtan bu küme yapıları çok çeşitlidir. En çok kullanılan bulanıklaştırma metotları üçgen, yamuk, gauss ve genel çan üyelik fonksiyonları ile yapılanlardır. Verinin dağılımına göre ya da modele göre en uygun üyelik fonksiyonlarının belirlenmesi önemlidir. Örneğin doğrusal modeller için, üçgen yamuk doğrusal olmayan modeller için Gaussian ya da Gbell kullanılır (Lorestani vd, 2006: 441).

3- MALİYET KURAMI

Maliyet; iktisadi anlamda üretim faktörlerinin kısacası emek, sermaye, toprak gibi kaynakların bir araya getirilerek bir ürünün ya da hizmetin ortaya konmasıdır. Muhasebe anlamında maliyet ise Peker'e göre "belirli bir sonuç elde edebilmek için katlanılan ve değer birikimi yaratan, parayla ifade edilebilen fedakârlıklar toplamıdır." (Peker, 1983: 165). Altuğ'a göre maliyet ise; "Belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan, para ile ifade edilebilen ve bir değer birikiminin oluşmasına olanak sağlayan fedakârlıkların toplamıdır" (Altuğ, 2006: 15).

Maliyet kavramı ayrıca V.U.K 262. maddesinde tanımlanmıştır. V.U.K'a göre maliyet; iktisadi kıymetlerin iktisap edilmesi ya da değerinin artırılması için katlanılan giderlerin toplamı olarak ifade edilir. Ürünün oluşması için katlanılan malzeme giderleri, işçilik giderleri ve ürün için katlanılan dolaylı maliyet kalemleri, ambalaj giderleri ürünün maliyetini oluşturmaktadır.

Maliyetler çeşitli şekillerde sınıflandırılabilir. Türlerine göre direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, işçilik maliyetleri, genel imalat maliyetleri, üretimle olan ilişkilerine göre direkt (doğrudan) endirekt (dolaylı) ya da faaliyet hacimlerindeki değişikliklere göre değişen ya da değişmeyen olmak üzere kısacası sabit maliyet, değişken maliyet, karma maliyet olarak da literatürde sınıflandırmaları görmek mümkündür (Ünal, 2002: 50).

Maliyetleri ayrıca kullanılan rakamların niteliğine göre gerçek (fiili), öngörü maliyetleri olmak üzere sınıflandırılabilir. Öngörü maliyetleri de kendi içerisinde tahmini ve standart maliyet olmak üzere gruplara ayrılır. Üretim biçimine göre sipariş maliyet, safha maliyet gibi ayrımda

bulunmak mümkündür. Kullanılan kaynakların maliyete eklenmesine göre de tam maliyetleme, değişken maliyetleme, normal maliyetleme, asal maliyetleme olarak da sınıflandırma yapılabilmektedir. Çalışmanın uygulama bölümü desteklemek için sadece maliyetlerin hacimsel yapı ile ilişkisi kısaca anlatılacaktır.

3.1. Sabit Maliyetler

Sabit maliyetler ile ilgili literatürde değişik tanımlar görmek mümkün olsa da özü itibarıyla aynı kavramı ifade etmektedir. Kotler'e göre sabit maliyetler işletmenin üretim ve satış miktarından etkilenmeyen, bunlardan bağımsız maliyetler olup işletme faaliyetini sürdürdükçe sürekli düzenli ve sabit ödenmesi gereken maliyetlerdir (Kotler ve Armstrong, 2005: 283).

Altuğ'a göre sabit maliyet; işletmenin üretim

miktarından bağımsız olarak ortaya çıkan maliyetlerdir. Bir diğer ifade ile faaliyet hacminden bağımsız olarak ortaya çıkan maliyetlerdir (Altuğ, 2006). Sabit maliyetler işletmenin ana faaliyeti gerçekleştirmek için gerekli olan varlıkların edinilmesini, faaliyetleri için hazır olmasını sağlamaktadır. Bu nedenle bu maliyetlere kapasite maliyetleri de denmektedir.

Aşağıdaki şekilde sabit maliyet eğrisi gösterilmektedir. Faaliyet hacmindeki değişimlere göre artış veya azalış göstermeyen üretim düzeyi ne olursa olsun aynı kalan maliyettir. Şekilde gösterildiği gibi sabit maliyet 3.000 TL olup üretim miktarı artış/azalış gösterse dahi toplamda sabit/değişmez maliyet yapısına sahiptir. Bu maliyetlere üretim miktarından bağımsız olan fabrika binasının kira gideri, uzun dönem borç faizleri, yönetici aylıkları, bakım onarım giderleri örnek verilebilir.



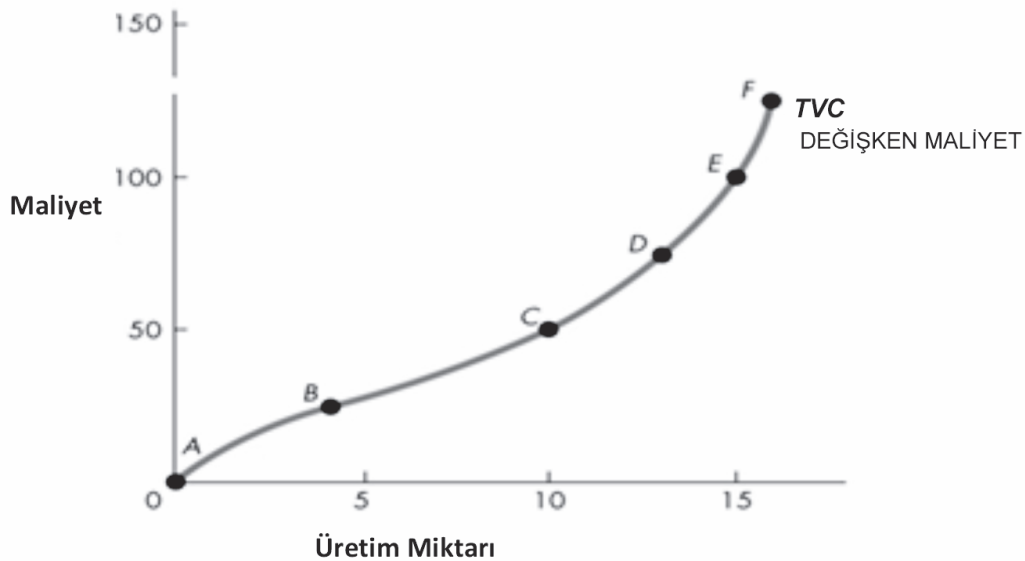
Şekil 2: Sabit Maliyet Eğrisi

3.2. Değişken Maliyetler

Faaliyet hacmine bağlı olarak değişen maliyettir. Bir diğer ifadeye göre üretim miktarındaki artışa/azalışa göre değişme gösteren maliyetlere değişken maliyet denmektedir. Üretim miktarı arttığında değişken maliyet artarken üretim miktarı sıfır olduğunda değişken maliyette sıfır olmaktadır. Üretim miktarı arttıkça değişken maliyette artmakta, üretimde kullanılan hammadde ve malzeme, işçilik giderleri de artan üretim miktarı ile artış göstermektedir. Örneğin kazak üreten bir üretim atölyesinde üretilen kazak miktarı arttıkça daha çok ipliğe, düğmeye ihtiyaç duyulmaktadır. Üretilen kazak maliyeti toplamda değişken ancak birim başına sabit olmaktadır.

Üretim miktarı arttıkça toplam değişken maliyet değişmekte ancak birim değişken maliyet sabit kalmaktadır.

Aşağıdaki şekilde toplam değişken maliyet eğrisi gösterilmektedir. Üretim miktarı sıfır olduğu zaman değişken maliyet sıfır olmakta üretim miktarı arttıkça değişken maliyette miktardaki artışa paralel olarak artmaktadır. Buna göre üretim miktarı 5 adet iken değişken maliyet 50 TL, üretim miktarı 15 adet olduğunda değişken maliyet 150 TL olmaktadır. Muhasebeciler değişken maliyet eğrisini doğrusal kabul ederken iktisatçılara göre maliyet eğrisi faaliyet alanının alt ve üst noktalarında değişkenlik gösterdiğini kabul etmektedir (Banar, 2004: 32).



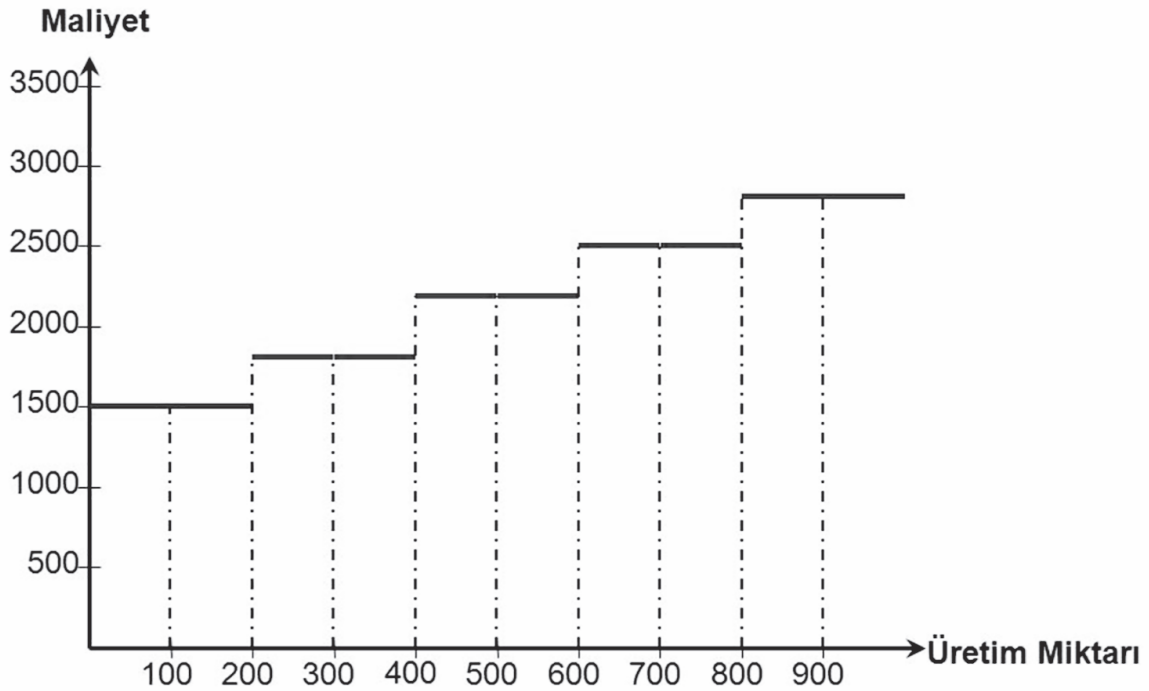
Şekil 3: Değişken Maliyet Eğrisi

3.3. Karma Maliyetler

Faaliyet hacmiyle ilişkileri bakımından üçüncü grup maliyetler karma maliyetlerdir. Karma maliyetler bünyelerinde hem sabit hem de değişken maliyetleri bulundurlar. Bu maliyet grubu adından da anlaşılacağı gibi ne tam anlamıyla sabit ne de tam anlamıyla değişken yapıya sahiptir. Sabit ve değişken maliyetlerin özelliklerini bir arada bulundurlar. Kendi içinde yarı sabit maliyetler ve yarı değişken maliyetler olarak iki gruba ayrılır.

3.3.1. Yarı Sabit Maliyetler

Yarı sabit maliyetler; kapasite aralığı içerisinde sabit kalan fakat bu aralıklar dışına çıkınca sıçramalar gösteren maliyetlerden meydana gelmektedir. Bu ani sıçramalar nedeniyle bu tür maliyetler sürekli bir fonksiyon yerine kesikli bir fonksiyonla ifade edilir. Bu maliyetlere basamaklı maliyetlerde denmektedir. Yarı sabit maliyetler sabit kaldıkları faaliyet aralıklarının normal faaliyet bölgesi içerisindeki oransal büyüklüğüne bağlı olarak bazen sabit bazen de değişken maliyet şeklinde değerlendirilir (Büyükmirza, 2013: 243). Aşağıdaki şekilde yarı sabit maliyet grafiği verilmiştir (Google:2017).



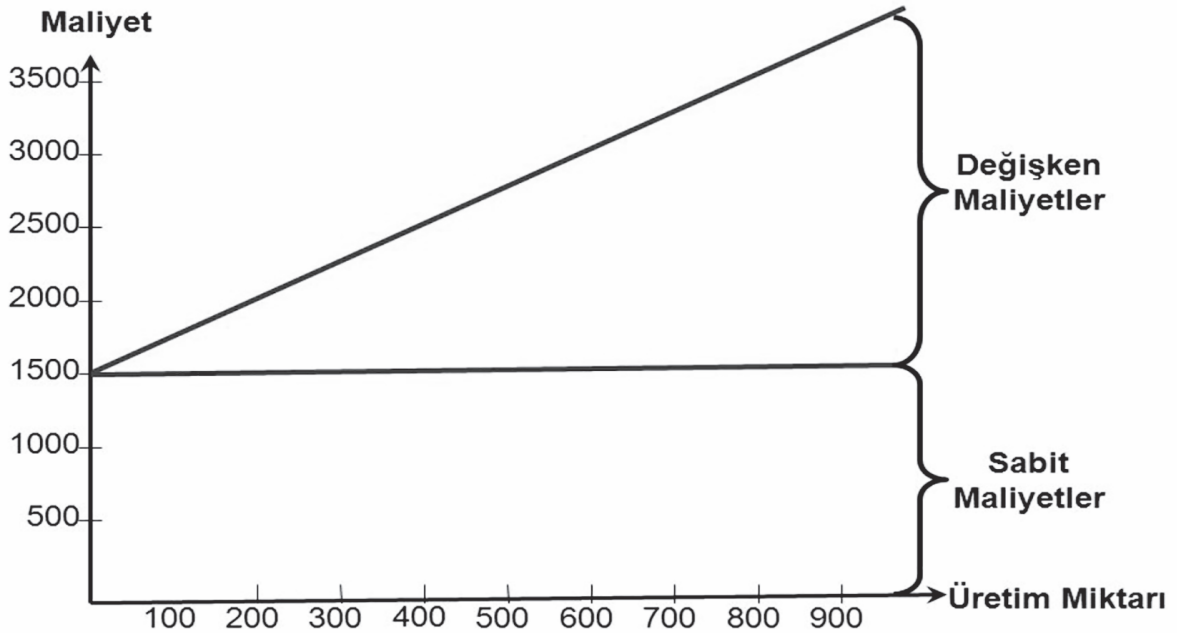
Şekil 4: Yarı Sabit Maliyet Eğrisi

Yarı sabit maliyetler belli kapasite aralığında sabit fakat bu kapasiteyi aşınca sıçramalar gösteren yapıya sahiptir. İşletmenin üretim miktarı 100-200 adet iken maliyet 1.500 TL'dir ancak bu kapasite aralığını aşınca maliyetler sıçramalar göstermekte ve basamaklı hale geçmektedir. Bu nedenle sabit maliyetlere basamaklı maliyetlerde denmektedir. Yarı sabit maliyetlerin tutarları belirlenirken kapasite aralığının bilinmesi önemli olup bir diğer ifadeyle yarı sabit maliyetler belli bir kapasite aralığında sabit kalmaktadır.

3.3. 2 Yarı Değişken Maliyetler

Bu tür maliyetler üretim miktarı sıfır olduğu zaman tümüyle ortadan kalkmayan, ancak üretim miktarındaki değişimlere paralel olarak artan/azalan maliyetlerdir. Bu nedenle söz konusu maliyetler iki kısımdan meydana gelmektedir. İş hacmine göre artan/azalan değişken kısım ve üretim durduğu zaman dahi katlanılması gereken sabit kısımdır. Aşağıda yarı değişken maliyet eğrisi grafiği gösterilmektedir (Google:2017).

Yarı Değişken Maliyet = Sabit Kısım + Değişken Kısım = Sabit Kısım + (Değişme Oranı*Üretim Miktarı)



Şekil 5: Yarı Değişken Maliyet Eğrisi

4. BULANIK MALİYET TAHMİNLEMESİ

Çalışmanın bu bölümünde 20XX yılında faaliyete başlayan sağlık kurumunun laboratuvar departmanının aylık değişken yapıya sahip üretim maliyetleri bulanık mantık yöntemiyle tahmin edilecektir. Uygulama; bulanık mantığın çözümlenmesinde kullanılan MATLAB programından yararlanılarak yapılmış ve analiz sonuçları gerçek değerler ile karşılaştırılarak bulanık mantık yönteminin belirsizlik koşullarındaki tahminleme yeteneği test edilmiştir.

4.1. Laboratuvar Departmanı Üyelikleri

Laboratuvar departmanının da ki değişken yapıya

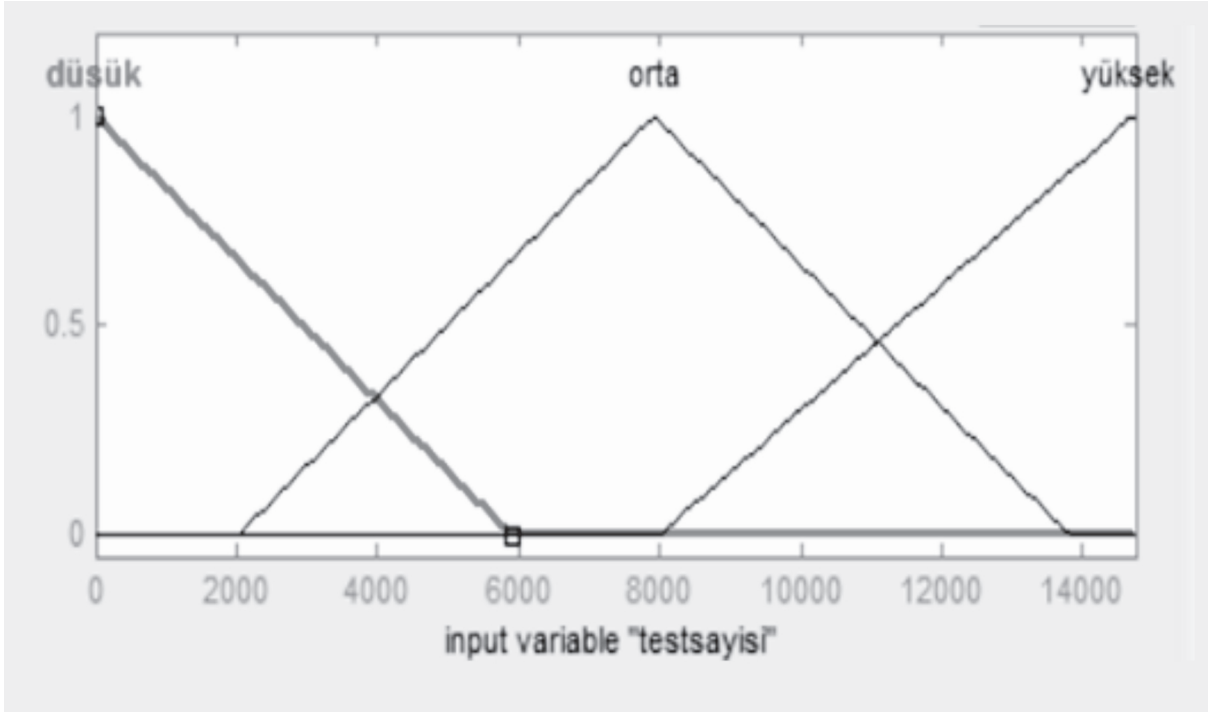
sahip maliyetlerimiz kısaca; personel gideri, yemek gideri, tıbbi atık gideridir. Üyeliklerimiz ise çalışma saati, öğün sayısı ve test sayısıdır.

Bir diğer anlatımla personel giderlerinin tahmini için kullanılan üyelik fonksiyonu çalışma saati, yemek gideri için öğün sayısı, atık giderinin tahmini için ise yapılan test sayıları dikkate alınmıştır. Aşağıdaki tabloda ilgili üyelik fonksiyonları ve aralık parametreleri, dilsel değişkenler ve her bir değişken maliyet giriş değişkenlerinin toplam tutarları çıkış değişkeni olan maliyetin toplam tutarı üyelik fonksiyonları, aralık parametreleri gösterilmektedir. Uygulamada üçgen üyelik fonksiyonları kullanılmıştır.

| GİRİŞ DEĞİŞKENLERİ | ARALIK | DİLSEL DEĞİŞKENLER | PARAMETRELER |
|--------------------|---------------|--------------------|-------------------------|
| Çalışma Saati | 0-32 | Düşük | 0-13 |
| | | Orta | 9-31 |
| | | Yüksek | 23-32 |
| Öğün Sayısı | 0-186 | Düşük | 0-68 |
| | | Orta | 15-159 |
| | | Yüksek | 85-186 |
| Test Sayısı | 0-14. 739 | Düşük | 0-6. 000 |
| | | Orta | 2. 000-13. 900 |
| | | Yüksek | 8. 000-14. 739 |
| ÇIKIŞ DEĞİŞKENLERİ | ARALIK | DİLSEL DEĞİŞKENLER | PARAMETRELER |
| Maliyet | 0-8. 744. 000 | Düşük | 0-3. 500. 000 |
| | | Orta | 900. 000-7. 900. 000 |
| | | Yüksek | 4. 000. 000-8. 744. 000 |

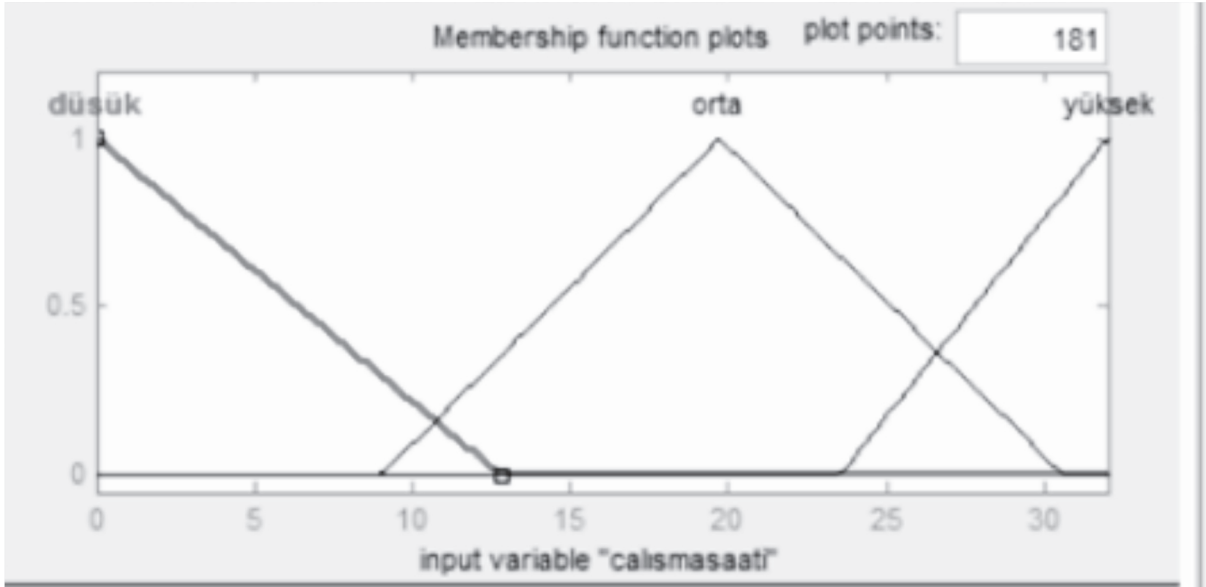
Tablo 1: Laboratuvar Merkezi Üyelikleri

Laboratuar bölümü uygulaması için gerekli olan giriş ve çıkış değişkenleri için belirlenen dilsel değişkenler ve bu değişkenlerin değer aralıkları üçgen üyelik fonksiyonu oluşturacak şekilde tabloda gösterilmiştir. Parametre bilgileri hastane yöneticilerinden alınmıştır. Aşağıdaki tablolarda giriş ve çıkış değişkenleri için üyelik fonksiyonları ve üyelik dereceleri gösterilmiştir.



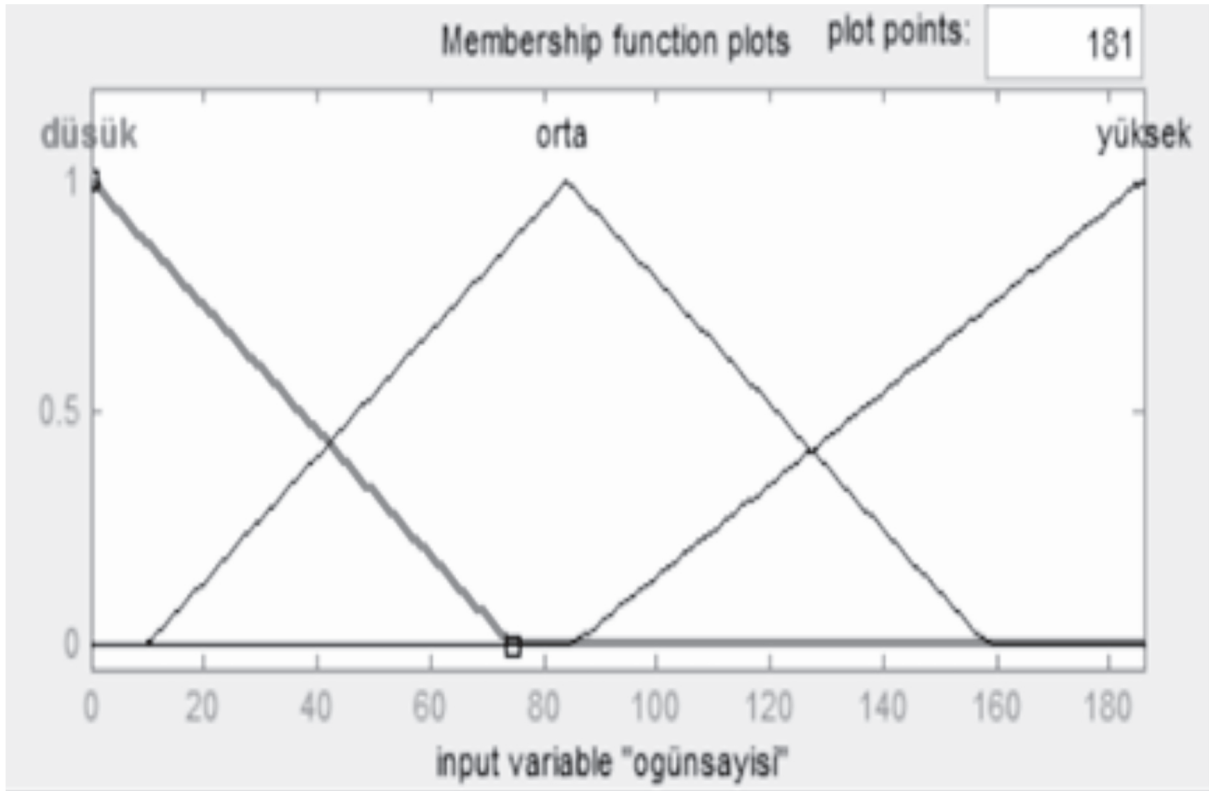
Şekil 6: Test Sayısı Üyelik Aralığı

Test sayısı üyelik aralığını temsil eden üyelik fonksiyonu gösterilmiştir. Test sayısı 1. 000 tanenin altında ise tam üyelik derecesiyle düşük kümesine 13. 900 tanenin üstünde ise tam üyelik derecesi ile yüksek kümesine aittir.



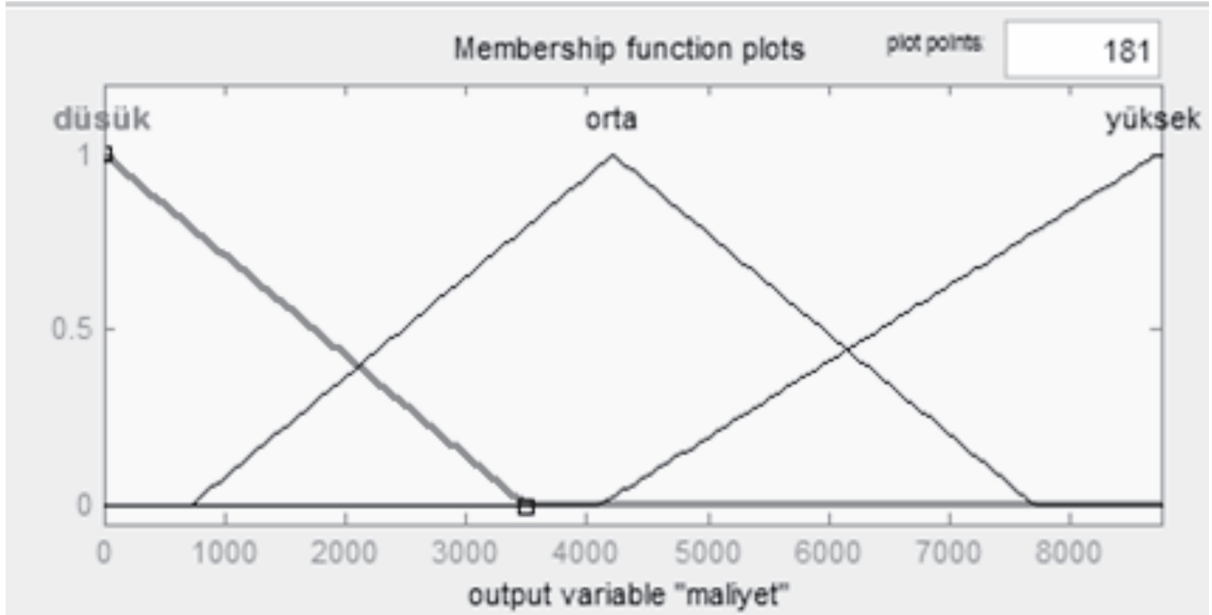
Şekil 7: Çalışma Saati Üyelik Aralığı

Çalışma saati üyelik fonksiyonu için üçgen üyelik fonksiyonu kullanılmış üyelik dereceleri ve değişimleri şekilde gösterilmiştir.



Şekil 8: Öğün Sayısı Üyelik Aralığı

Öğün sayısı dilsel değişkenini değişimini gösteren üçgen üyelik fonksiyonu yukarıdaki şekilde gösterilmiştir. Bu şekilden anlaşılacağı gibi yaklaşık 10 öğün sayısının altında ise tam üyelik derecesi ile düşük kümesine ait olmakta eğer öğün sayısı 160 âdetin üzerinde ise tam üyelik derecesi ile yüksek kümesine ait olmaktadır.

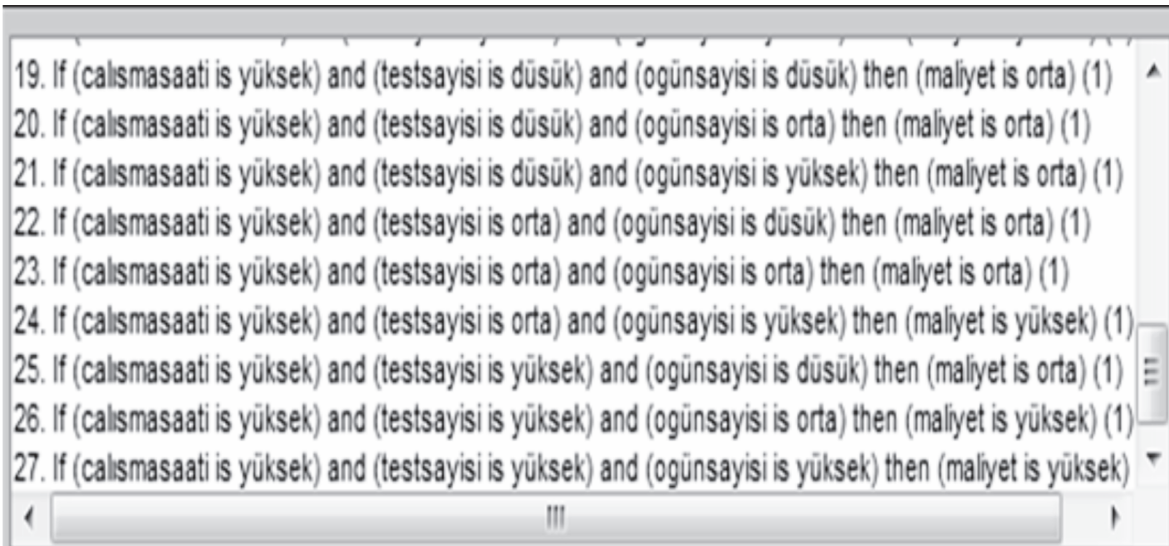
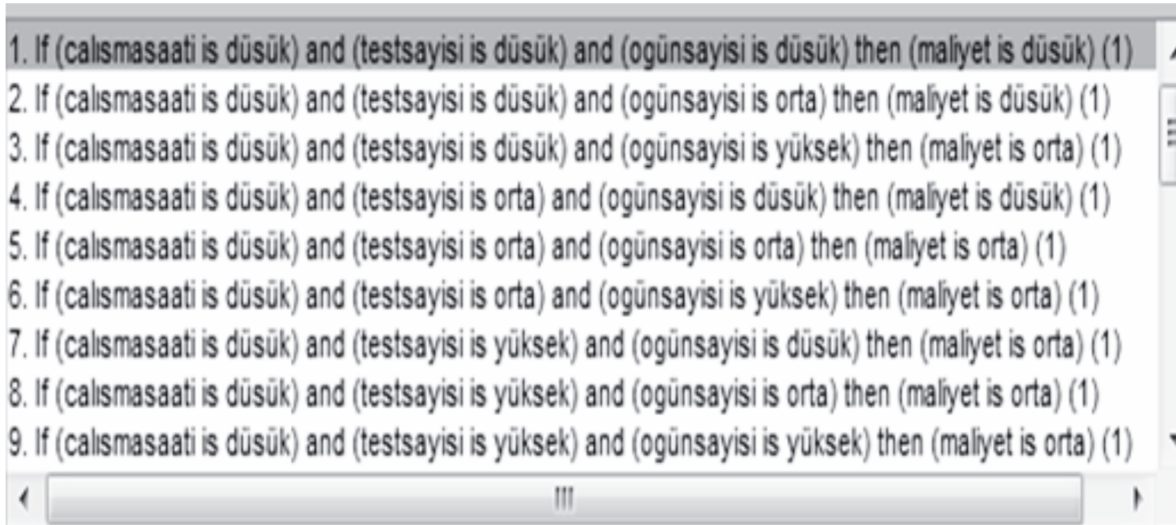


Şekil 9: Maliyet Üyelik Aralığı

Maliyet çıkış değişkeni için kullanılan üyelik fonksiyonu ve değişim aralıkları yukarıdaki şekil 'de gösterilmiştir. Bu şekle göre maliyet 1. 000. 000 TL'nin altında ise düşük kümesine 8. 000. 000 TL'nin üzerinde ise yüksek kümesine aittir.

4.2. Bulanık Mantık Kuralları

Bulanık mantık sisteminde girdiler ile çıktı arasında ki ilişkiler kural tabanı ile gerçekleşmektedir. Bu kural tabanı if-then-else (Eğer-O halde) yapıları ile oluşturulmaktadır. Bulanık işlemciler olarak ise, and, or not işlemcileri kullanılmaktadır. Aşağıdaki şekilde Laboratuar departmanının maliyet çıkışını sınıflandırmak toplamda 27 adet kural verilmiştir. Kurallar uzman kişilerden destek alınarak yapılmıştır.

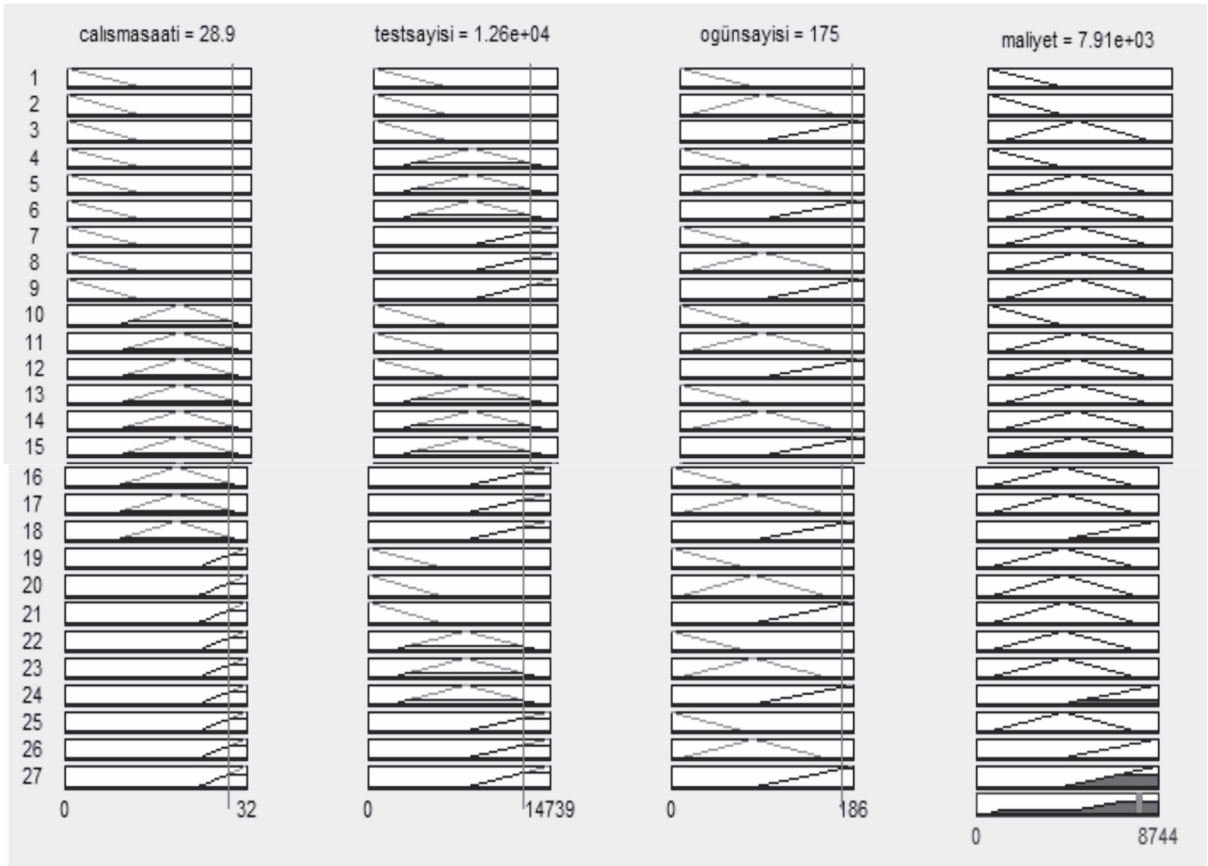


Şekil 10: Bulanık Kurallar

4.3. Bulanıklığın Çözümlemesi

Bulanıklaştırma sisteminden gelen bulanık bilgiler ile kural tabanından yararlanılarak çıkarımlar oluşturulmuştur. Maliyet sonucunun elde edilmesinde durulaştırma yöntemi olarak maksimi-

munların orta noktası seçilmiştir. Böylece oluşan çıkış değişkeni (maliyet) sonucu aşağıdaki şekilde gösterilmiş, elde edilen sonuçlar işletmenin fiili maliyeti ile karşılaştırıldığında doğruya yakın sonuçlar elde edilmiştir.



Şekil 11: Çıkış Değişkenleri

5. SONUÇ

Bulanık mantık kesinlik içermeyen, belirsiz durumlarda sözel ifadeleri ve sayısal verileri bir arada kullanarak karar verebilen veya tahmin edebilen bir uzman sistemdir. Karar verme ya da tahmin analizlerinde sayısal verileri ve sözel (dilsel) ifadeleri bir arada bulundurmaktadır. Böylece insanlar için zor ve karmaşık olan durumlar bilgisayar yardımı ile çözülebilmektedir.

İşletmelerin katlanmış oldukları maliyetler bazı özel durumları hariç özü itibari ile sabit ve de-

ğişken yapıya sahiptir. İşletmeler sabit maliyet kalemlerini önceden saptaması mümkün iken değişken yapıya sahip maliyet kalemleri için bu durum çoğu zaman güç olmakta, ürünlerin maliyetlerinin doğru ve güvenilir hesaplanmasını zorlaştırmaktadır.

Maliyet kalemlerindeki bu belirsizliği aşmak için işletmeler çözüm arayışına girmiştir. Çalışmanın uygulama kısmında, işletmenin değişken yapıya sahip maliyet kalemleri (atık gideri, yemek gideri, personel gideri) Matlab paket programı kullanılarak 27 adet kural cümlesi oluşturulmuştur.

Bulanık mantık yöntemi ile tahmin edilmiş sonuçlar gerçek değerle ile karşılaştırılmış kabul edilebilir hata payı ile fiili değerlere yaklaşmıştır.

Uygulama modeli 3 giriş (test sayısı, öğün sayısı, çalışma saati) ve 1 çıkıştan (maliyet) oluşmaktadır. Modelde mamdani bulanık çıkarım modeli uygulanmış durulaştırma yöntemi olarak ise gerçeğe daha yakın sonuçlar vermesinden dolayı maksimumların orta noktası tercih edilmiştir. Bulanık mantık yaklaşımı ile bulunan 7.940.000 TL'lik

sonuç fiili değere (8.744. 000 TL) % 9 hata payı ile kabul edilebilir oranda yaklaşmıştır.

İşletmeler bulanık mantık yöntemini kullanarak belirsizlik taşıyan durumlarda tahmin yapabilmekte ve karar verebilmektedir. Yapılan çalışma bulanık mantık yönteminin tahminlemedeki başarısını göstermektedir. Bundan sonraki çalışmalar için; buna benzer bir çalışmayı yapay sinir ağı yöntemi ile yaparak hangi yöntemin tahminlemede daha başarılı olduğu sonucuna ulaşabilirler.

KAYNAKÇA

- Altuğ, O. Maliyet Muhasebesi, İstanbul. 2006.
- Banar, K. Maliyet Muhasebesi, Açık öğretim Yayınları, Eskişehir. 2004.
- Baral, G. (2011) Bulanık Mantık Kuramı Kullanılarak Belirsizlik Şartlarında Maliyet-Hacim Kar Analizleri, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi
- Birgili., E., Sekmen., F., Esen., S., Bulanık Mantık Yaklaşımı ile Finansal Yöntem Uygulamaları: Bir Literatür Taraması, Uluslararası Yönetim ve İşletme Dergisi, 9. 121-136, 2013.
- Büyükmirza, K. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Gazi Kitapevi, 2013.
- Feng, F., Li, C., Davvaz, B., & Ali, M. I. Soft sets combined with fuzzy sets and rough sets: a tentative approach. Soft Computing, 14 (9), s. 899-911. 2010.
- Hopgood, A. A. Artificial intelligence: hype or reality? Computer, 36 (5), s. 24-28, 2003
- Kotler, P. & Armstrong, G. Marketing An İntroduction, s. 281-313, 2005.
- Lorestani, A. N., Omid, M., Bagheri-Shooraki, S., Borghei, A. M., & Tabatabaefar, A. (). Design and evaluation of a fuzzy logic based decision support system for grading of Golden Delicious apples. Int J Agric Biol, 8(4), s. 440-444, 2006.
- McCarthy, J., Minsky, M. L., Rochester, N., Shannon, C. E. (2006). A Proposal For The Dartmouth Summer Research Project On Artificial Intelligence, 27(4),s.12
- Partridge, D. Artificial Intelligence in Software Engineering. John Wiley & Sons, Inc. 1998.
- Peker, A. Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul, 1983.
- Rebizant, W., & Feser, K. (). Fuzzy logic application to out-of-step protection of generators. In Power Engineering Society Summer Meeting, 2001 v. 2, s. 927-932, 2001.
- Ross, T. J. Fuzzy logic with engineering applications. John Wiley & Sons, 2009.
- Russell, S., Norvig, P., A modern approach. Artificial Intelligence. Prentice-Hall, Egnlewood Cliffs, 1995.
- Ünal, Y. Belge Sağlamanın Maliyet Analizi Ulakbim Örneği, Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi. 2002.
- V.U.K 262 md
- Zadeh, L. A. Fuzzy sets, information control, 1(8), 338-353. 1965.
- <https://www.google.ru/search?q=yar%C4%B1+sabit+maliyet>

BÜYÜK VERİNİN MUHASEBE UYGULAMALARI VE MUHASEBE EĞİTİMİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Yrd. Doç. Dr. Ayşegül CİĞER*

Öğr. Gör. Bülent KINAY**

Gülşah Gizem ANGI***

Makale Gönderim Tarihi : 15.05.2017 / Kabul Tarihi : 12.10.2017

ÖZ

Büyük Veri, sosyal medya uygulamaları, bloglar, GSM operatörlerinden elde edilen arama kayıtları, iklim algılayıcıları ve benzer sensörlerden gelen artan hızla büyüyen ve depolanan büyük hacimli verilerdir. Yeni bir ekonomiyi de beraberinde getiren Büyük Veri, iş ortamlarını dönüştürmekte, yeni iş alanları ve küresel bir rekabet avantajı yaratmaktadır. Büyük Veri artık 21. Yüzyılın petrolü olarak kabul görmektedir. İnternet ve sosyal medya ortamlarında oluşturulan yapılandırılmamış veriler özellikle nesnelere internetinin yaygınlaşmasıyla birlikte uçsuz bucaksız hale gelecektir. İşletmelerin her alanda yararlandığı Büyük Veri, muhasebe uygulamalarında da önemli katkılar sağlamaktadır. Ses, metin ve görüntü gibi yapılandırılmamış veriler Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Adli Muhasebe ve Denetim uygulamalarında önemli bir şekilde kullanılmaktadır. Yapılandırılmamış bu veriler muhasebe alanındaki bilginin kalitesini artırarak işletme içi ve dışı paydaşların stratejik karar vermelerini sağlayacaktır. Ancak muhasebe ve finans uzmanlarının veri analitiği konusunda teknik becerileri yeterli değildir. Bu nedenle muhasebe alanında lisans ve lisansüstü eğitim veren üniversitelerin gerek mesleki kuruluşlar gerekse de ilgili teknoloji işletmeleri ile işbirliği yaparak Büyük Veri konularını müfredat programlarına entegre etmeleri ihtiyaç duyulan iş gücünü karşılayacaktır.

Anahtar Kelimeler: Büyük Veri, Veri Analitiği, Muhasebe Uygulamaları, Muhasebe Eğitimi, Bilgi Teknolojileri

THE EFFECTS OF BIG DATA ON ACCOUNTING APPLICATIONS AND ACCOUNTING EDUCATION

ABSTRACT

Big Data is a high volume of data stored and growing at increasing speed from social media applications, blogs, call records from GSM operators, climate perceptions and similar sensors. Big Data, which brings a new economy, is transforming business environments, creating new business areas and a global competitive advantage. Big Data is now regarded as petroleum of the 21st Century. Unstructured data created in the Internet and social media environments will become immense, especially as the Internet of objects becomes widespread. Big Data, which businesses use everywhere, also makes significant contributions to accounting applications. Unstructured data such as voice, text and images are used in financial accounting, management accounting, forensic accounting and auditing applications. This unstructured data will increase the quality of information in accounting and will enable strategic decisions of both internal and external stakeholders. However, accounting and finance specialists are not skilled in data analytics. For this reason, universities that offer undergraduate and postgraduate education in accounting should supply with the workload needed to integrate large data issues into curriculum programs, in cooperation with both professional organizations and related technology businesses.

Keywords: Big Data, Data Analytics, Accounting Applications, Accounting Education, Information Technology

* Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, aysegulc@akdeniz.du.tr

** Akdeniz Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, bulentkinay@akdeniz.du.tr

*** gulsahgizemangi@outlook.com

GİRİŞ

Günümüzde teknolojinin ve internetin hızla gelişmesi ve her alanda yaygın kullanımı sonucunda çok büyük miktarlarda veri üretilmektedir. Veriler her yerden gelmektedir. Nesnelerin internetinde kullanılan sensörler, sosyal medya uygulamaları, bloglar, dijital resim ve videolar ve daha pek çok cihaz ve uygulamalardan veriler ortaya çıkmaktadır ve bunun sonucunda da büyük bir veri çöplüğü oluşmaktadır. Bu verilerin, kapasite, hız, çeşitlilik açısından büyük artış göstermesi ve bu artışa teknolojinin de destek vererek, yeni çözümler üretmesi ile birlikte “Büyük Veri (big data)” terimi kullanılmaya başlamıştır (Doğan ve Arslantekin, 2016, s.15). Büyük Veri gerçekten büyüktür ve üstel bir hızda da büyümeye devam edecektir. IBM’e göre, her gün 2.5 kentilyon bayt (2,5 milyon terabyte) veri oluşturuluyor ve 2012 yılında verilerin %90’ı son iki yılda ortaya çıkmıştır (IBM, 2012). 2014 Dünya Ekonomik Forumu’nda Büyük Veri, petrol veya altının eş değeri olarak stratejik bir değere sahip varlık sınıfı şeklinde kabul edilmiştir (Bilbao-Osorio, Dutta, Lanvin, 2014, s.11). Büyük Verinin zaman içinde öneminin anlaşılmasıyla birlikte, verinin toplanması, işlenmesi, kullanıcılara hazır hale getirilmesi, saklanması ve analiz edilmesi gibi durumlar gelişen teknoloji ile olanaklı hale gelmiştir (Çiğdem ve Seyrek, 2015). Büyük Veri yığınlarından Veri Analitiği ile elde edilen bulgular iş süreçlerine uyarlanmakta ve işletme için değer yaratacak bilgiler üretilmektedir. Büyük Veride Veri Analitiği kavramı kullanılmaktadır. Veri Analitiği ise, ham veriyi uzmanlaşmış sistemle yazılım yardımı ile sonuç çıkarmak için veri kümelerini inceleme sürecidir (Stedman, 2016).

Büyük Veri analitiği ile yeni iş alanlarının keşfi, araştırma sonuçlarının daha kısa sürede ortaya çıkması, suç işleme sayılarının azaltılması, hastalıkların önlenmesi, trafik yoğunluklarının minimum seviyeye indirilmesi gibi birçok faydaları

ortaya çıkmaya başlamıştır (Demirtaş ve Argan, 2015: 8). Ayrıca gizli kalmış, kullanılmayan bilgilerin değerlendirilmesi, bilinmeyen sorunların ve yeni fırsatların ortaya çıkarılmasına yardımcı olmaktadır. Büyük Veriyi kullanabilenler, diğerlerine göre avantajlı hale gelmekte, iş yapılarını geliştirmekte, ar-ge ve uygulama faaliyetlerini daha gerçekçi gerçekleştirebilmektedir. Verinin bu hızına yetişebilen işletmeler daha veri yeni yaratıldığı anda yanlış yapılan bir işleme müdahale edebilmekte; bu veriler ortaya çıktığı anda kendi analiz süreçlerine katabilmekte; karar destek sistemlerindeki analiz süreçlerine aynı anda bu veriler eklenip kullanılabilir. Büyük Veri, doğru analitik yöntemler ile yorumlandığında işletmelerin stratejik kararlarını doğru bir biçimde almalarına, performansını ve risklerini daha iyi yönetmelerine, gelirlerini artırabilmelerine, maliyet tasarrufuna ve inovasyon yapmalarına imkan sağlarken tüm ekonomi için de verimlilikte ve rekabet edebilirlikte önemli bir potansiyele sahip olma etkisi yaratacaktır (Comito, 2016, s.5). Örneğin, hava durumu, sensörler gibi yapılandırılmamış veriler anlamlı hale getirilerek maliyetlerin düşürülmesi, gelirlerin arttırılması sağlanabilir.

Büyük Verinin sağladığı faydaların yanında zorlukları da vardır. Verilerin karmaşıklığı, hızı ve değişkenliği, hangi verilerin kullanılacağına karar vermek, teknolojiyi kullanacak nitelikli uzman eksikliği belli başlı zorluklardır (Altunışık, 2015, s.61). Ancak Büyük Veri yığınının sürekli artması, verilerin hızlı analizini ve anlamlı bilgilere dönüştürülmesini işletmeler için vazgeçilmez hale getirecektir.

Büyük Veri analitiği, pek çok işletme için öncelikleri yeniden şekillendirmekte ve iş ortamını dönüştürmektedir. Bu da muhasebe ve finans uzmanları, yalnızca finansal veriler hazırlamanın yanında işletmeler adına performans geliştirmeyi ve servet yaratmayı kolaylaştırmak için hem veri analitik becerileri hem de finansal modelleme becerileri ile birleştirildiğinde, kuruluşlarda daha

stratejik ve proaktif bir rol üstleneceklerdir. Temel becerilerini Büyük Veri ve analitik alanlardaki yeni becerileri ile birleştiren muhasebe ve finans uzmanları, karar vermeyi iyileştirmek, riskleri yönetmek, yeni pazarlar belirlemek ve geliştirmek, işletme verimliliğini artırmak ve marjları artırmak için kuruluşlara yardımcı olacaktır (Nexia TS, 2013).

Dolayısıyla dijitalleşen muhasebe uygulamalarında da kullanılabilen Büyük Veri ile maliyetlerin azaltılması, bütçeleme süreçlerinin geliştirilmesi ve detaylı tahminlerde bulunulması, farklı teknikler kullanılarak daha anlamlı sonuçlar ortaya çıkarılması, muhasebe bilgi kalitesinin artırılması, bilgilerin doğru ve güvenilir olmasının sağlanması, denetim süreçlerinde destekleyici kanıtların üretilmesi, hilelerin ve suiistimallerin önlenmesi, işletme ile ilgili doğru ve sağlıklı kararlar alınabilmesi, farklı muhasebe standartlarının yaklaşmasının sağlanması konularında yardımcı olabilmektedir (Warren, Moffitt ve Byrenes, 2015, s.397). Örneğin; ‘Geçmişte, bir denetçi, riskleri gözlemek için büyük yazışmalar dosyalarını manuel olarak inceliyordu. Ancak şimdi, metni analitiği teknolojisini kullanarak riskleri daha detaylı ve hızlı tespit edecek ve daha güvenilir bilgilere ulaşmayı başaracaktır. Ayrıca Büyük Veri fenomeninden önce, finans bölümleri karlılık ve yatırım getirisi gibi verileri analiz ediyordu. Şimdi sadece yapısal bilgiyi (tabloları) değil aynı zamanda yeni gelişmiş bilgi sistemleri ile yarı veya yapılandırılmamış verileri geleneksel finans veriler ile birlikte zenginleştirerek analiz etmektedirler (ACCA, 2016).

Büyük Veri, muhasebe ve finans uzmanlarına, yeniden keşfedilme imkânı, organizasyonlarda daha stratejik “gelecekle yüzleşen” bir rol alma imkanı sunabilir. Tüm bu uygulamalarla, muhasebe ve finans uzmanlarının da rolü değişecek, analitik ve teknik becerilere sahip olma beklentilerini arttıracaktır (ACCA, 2016).

Ayrıca Uluslararası AACSB Muhasebe Akreditasyonu Standart A7 (2014), muhasebe derecesi programlarının mevcut ve gelişmekte olan bilgi teknolojilerinin akademik müfredatlara entegre edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Standartta veri oluşturma, veri paylaşımı, veri analizi, veri madenciliği, veri raporlama ve depolama ile ilgili bilgi ve becerilerin geliştirilmesi yer almaktadır. Gerekli gelişmiş analitik becerileri kazandırmak için muhasebe eğitiminde ilgili derslerin verilmesi ihtiyaç duyulan nitelikli eleman açığını karşıladığı gibi mezunlara da iş piyasasında avantaj sağlayacaktır.

Google arama motorunda, Büyük Veri ve işletmeler üzerindeki etkisi ile ilgili birçok kitap, makale, rapor ve video olduğu görülmektedir. Çalışmaların ve sunulan bilgilerin son 5-6 yılda yoğunlaştığı ve hızla da artmaya devam ettiği izlenmektedir. Türkiye’de yapılan çalışmalar içinde henüz Büyük Verinin muhasebe ve muhasebe eğitimi üzerindeki etkilerini inceleyen bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu nedenle, çalışmada mevcut gelişmeler incelenerek Türkiye’deki muhasebe uygulamaları ve muhasebe eğitime yönelik önerilerde bulunulacaktır. Çalışmanın muhasebe literatürüne katkı sağlaması beklenmektedir.

Büyük Veri Tanımı ve Önemi

Büyük Verinin ortaya çıkmasıyla birlikte pek çok işletmenin yalnızca kendilerine ait operasyonel veri tabanları artık yeterli gelmemektedir. Çünkü Büyük Veriyle çeşitli analizler yapılarak yeni bilgilerin üretilmesi ve bu bilgilerin işletme içi süreçlerde kullanılması ihtiyacı doğmuştur. Yaygın olan ve alışılmış veri tabanı yönetim sistemleri ise dış kaynaklardan gelen bu verilerin işletme içi bilginin yönetiminde kullanılması konusunda yeterli desteği verememektedirler. Çünkü dış kaynaklardan alınan veriler hem kendi operasyonel veri tabanlarına kolaylıkla aktarılabilir nitelikte hem de yapılandırılmış durumda olmayabilir.

Bu nedenle günümüzde pek çok büyük teknoloji şirketi Büyük Veri konusunda çok büyük yatırımlar yapmaktadır (Doğan ve Arslantekin, 2016, s.21). Bu noktadan hareketle hayatımızın her alanında “veri seli” hissedilmekte ve yaşanmaktadır. Veri miktarı ve çeşitliliği arttıkça da literatüre yeni kavramlar girmeye başlamıştır. Büyük Veri kavramı da bu kapsamda ilk olarak John Mashey tarafından 1990’lı yılların ortalarında Büyük Veri setlerinin yönetimi ve analitiği olarak kullanılmıştır. Ancak akademik referans anlamında ilk olarak Weiss ve Indurkha (1998) tarafından bilgisayar biliminde, Diabold tarafından 2000 yılında ekonometri ve istatistik alanlarında Büyük Veri kavramı kullanılmıştır (Diebold, 2012, s.1-5).

Büyük Veri, 2008 yılına kadar hem akademik literatürde hem de bilişim sektöründe bilinirliği sınırlı kalmış bir kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. 2008 yılının Haziran ayında Wired dergisinde yayınlanan Petabyte Çağı (The Petabyte Age) başlıklı yazıyla birlikte popüler olan Büyük Veri kavramı bu yazıda “bilimi, tıbbi, işletme yönetimini ve teknolojiyi değişime uğratan devasa miktarda veriyi tutma, depolama ve anlama kabiliyeti” olarak ifade edilmektedir (Wired, 2008). Özellikle 2012 yılında Büyük Veri ile ilgili birçok yayın, dergi makalesi ortaya çıkmıştır. Harvard Nicel Sosyal Bilimler Enstitüsü yöneticisi Gary King’in 2012 yılı Şubat sayısı New York Times’ta yayınlanan Büyük Veri Çağı (The Age of Big Data) başlıklı yazısında, Büyük Verinin bilim dünyasından iş dünyasına ve kamu yönetimine kadar her alanı etkileyeceğini ve etkilenecek bir alanının kalmayacağını belirterek

Büyük Veri olgusunun bir devrim olduğunu belirtmektedir (Lohr, 2012).

Büyük Veri, teknolojik gelişmelerle birlikte çok hızlı ve geniş yelpazeli bir şekilde gelişmektedir. Büyük Veri ile ilgili tanımların bazıları şunlardır. Microsoft’a göre (2013), ciddi ve önemli hesaplama gücü, uygulama işlemi, makine öğrenmesi ve yapay zekadaki en son gelişmelerden çok büyük ve çok karmaşık veri setlerini içerir. Gartner IT Glossry’e göre, Büyük Veri, yüksek hacimde, yüksek hızda ve yüksek çeşitlilikte bilgi varlıkları olarak tanımlanmaktadır. Bu bilgi varlıkları gelişen teknoloji ile birlikte daha maliyeti etkin olacak şekilde yönetiliyor ve daha iyi karar verme süreçlerini destekleyecek şekilde zenginleştirilmiş yenilikçi bilgi işleme yöntemleri ile değerlendiriyor. Tech America Foundation’s Federal Big Data Commission’e göre (2012), Büyük Veri, bilginin yakalanması, depolanması, dağıtılması, yönetimi ve analizini etkinleştirmek için gelişmiş teknikler ve teknolojiler gerektiren yüksek hız, karmaşık ve değişken verilerin büyük bölümlerini tanımlayan bir terimdir. Intel’e göre (2012), karmaşık, yapılandırılmamış veya devasa miktarlarda veridir.

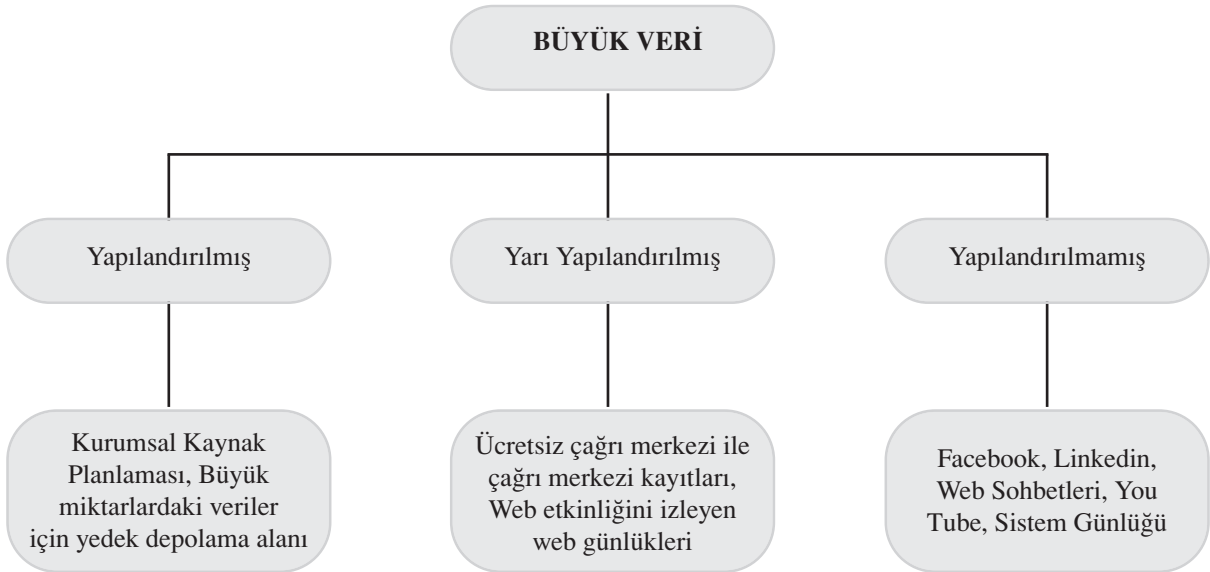
Büyük Verinin farklı özellikleri olsa da en çok kabul edilen özellikleri; veri hacmi (volume), veri hızı (velocity) ve veri çeşitliğidir (variety) ve bunlar 3V ile ifade edilir (Laney, 2001). Çeşitli kaynaklarda belirsizlik (veracity) ve değer (value) de bu özelliklere ilave edilerek 5V olarak da belirtilmektedir. Büyük Verinin bileşenleri olan 5V tanımı ve özellikleri Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Büyük Veri Bileşenleri

| BÜYÜK VERİ BİLEŞENLERİ | |
|---|---|
| Verinin Hacmi (Volume) <ul style="list-style-type: none"> • Terabyte • Kayıtlar • İşlemler • Dosyalar | <p>Verinin büyüklüğü ve boyutunu ifade etmektedir. Verinin boyutunu rakamsal bir şekilde belirtmek genelde çok kısıtlayıcı olmaktadır. Teknoloji ilerledikçe, rakamlar hızlı bir şekilde değişmektedir ve kısıtlayıcı rakamlar artık geçerliliğini yitirmektedir. Bu yüzden verinin göreceli miktarını belirtmek daha faydalı olmaktadır. Eğer ilgilenilen verinin miktarı daha önce kullanılan verinin üstünyse muhtemelen Büyük Veri ile uğraşmaktadır. Bu bazı kurum/kuruluşlar için onlarca terabayt olurken, bazıları için onlarca peta bayt olabilmektedir (Doğan ve Arslantürk, 2016, 24).</p> |
| Verinin Çeşitliliği (Variety) <ul style="list-style-type: none"> • Resimler • Ses dosyaları • Text dosyaları | <p>Üretilen verinin yüzde 80'i yapısal değildir ve her yeni teknoloji, farklı formatlarda veri üretmektedir. Telefonlardan, tabletlerden, bütünsel devrelerden gelen çeşitli veri tipi ile uğraşılması ve birbirlerine dönüşmeleri gerekmektedir (Bahçeci, 2016).</p> |
| Verinin Hızı (Velocity) <ul style="list-style-type: none"> • Yığın • Gerçeğe yakın zamanlı • Süreç • Akış | <p>Veri hızı büyük platformunun en fazla egemen olması gereken alanlarından biridir. Çünkü Büyük Verinin üretilme hızı çok yüksek ve gittikçe artmaktadır. Daha hızlı büyüyen veri, o veri ile yapılacak işlem sayısının ve çeşitliliğinin de aynı hızda artması gerekir (Doğan, 2014). Veriler o kadar hızlı üretilmektedir ki, bir dakika içerisinde 200 milyon e-mail, 4 milyon Facebook beğenme, 1 milyon Instagram beğenme işlemi yapılmaktadır (Sakinmaz, 2016).</p> |
| Verinin Belirsizliği (Veracity) <ul style="list-style-type: none"> • Güvenilirlik • Düzensiz • Karmaşık • Kirli olması | <p>Yani hangi kaynağına ne kadar itimat edeceğimiz? Sorusu Büyük Veri dünyası için önemlidir. Veriler içerisinde anlamsız kayıtlar olabilir. Anlamsız kayıtlar analizlerimizin sonuçlarını etkilediği için bu kayıtları temizlememiz gerekir. Mesela akan trafikte araba hızlarını alırken, bir tane arabanın ortalama hızı eksi değerde gelebilir. Buradan da o aracın sensörünün vs. bozuk olduğunu tahmin edebiliriz (Sakinmaz, 2016).</p> |
| Verinin Değeri (Value) | <p>Bütün bu dört bileşenin neticesi olarak değer beşinci V olarak görülebilir. Yani bir verinin ne kadar büyük olduğu, bir verinin ne kadar hızlı değiştiği, ne kadar çeşitli olduğu ve ne kadar güvenilir olduğuna göre bir değerden bahsedilebilir (Seker, 2015). Büyük Verinin sahip olduğu özelliklerden en önemlisi değerdir.</p> |

Büyük Veri Şekil 1’de gösterildiği gibi yapılandırılmış, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmamış olmak üzere 3 kategoriye ayrılır.

Şekil 1. Büyük Veri Türleri

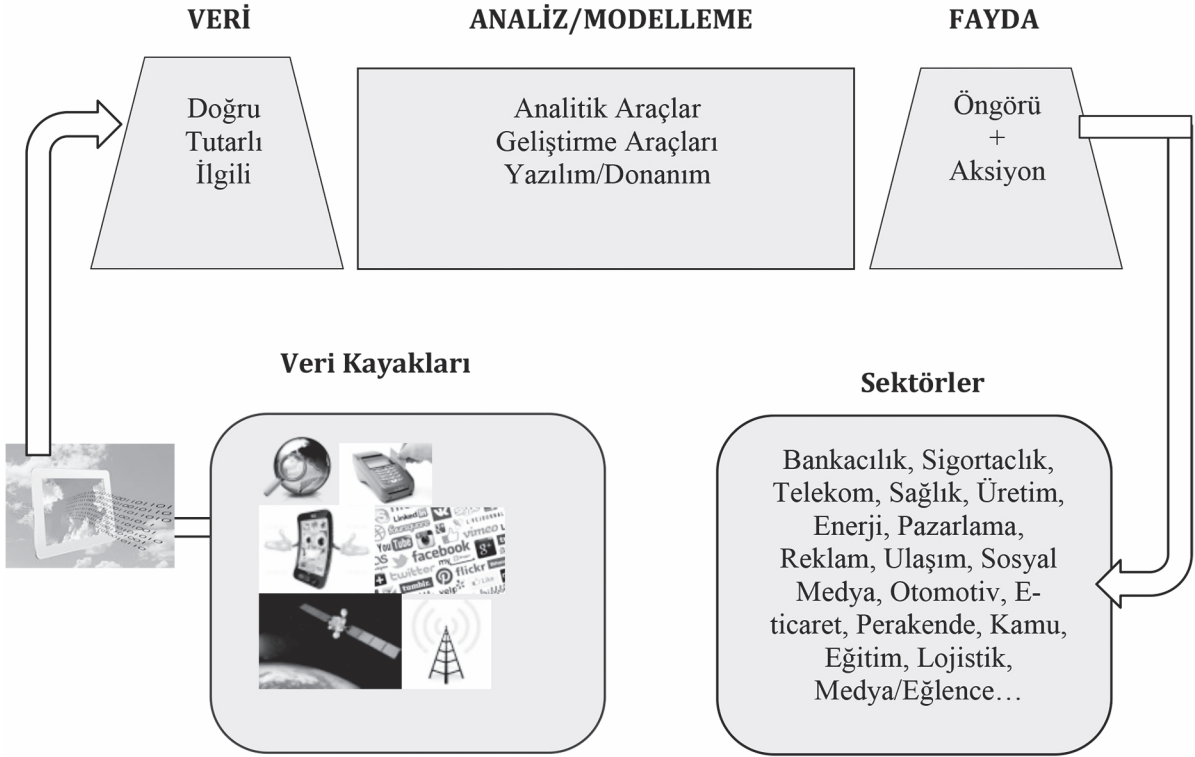


Kaynak: Ahemad, 2016

Büyük Veri genel olarak kullanılan programların saklama, yönetme ve işleme kapasitesinin ötesindeki veri kümelerini anlatmak için kullanılan bir terimdir. Büyük Verinin devasa boyutları ile bundan fayda sağlamak için gereken analizlerin karmaşıklığının birleşmesi, yeni sınıf teknolojilerin ve bunları yönetecek araçların gelişmesine neden olmuştur. Aslında Büyük Veri, genelde, hem yönetilen verinin türünü, hem de onu depolamak ve işlemek için kullanılan teknolojiyi anlatmaktadır. Bu teknolojilerin büyük bir kısmı, Google, Amazon, Facebook ve LinkedIn vb. şirketlerin inanılmaz büyük sosyal medya verisi ile uğraşırken, kendileri için geliştirdikleri teknolojiden doğmuştur. Bu şirketler, doğası gereği, düşük maliyetli hazırda bulunan donanım ve açık kay-

naklı yazılımlara önem vermektedirler (Cackett, 2013, s.14).

Geçmişten günümüze kadar gelen süre içerisinde bilgi günden güne artmıştır, son yıllarda katlanarak günümüze gelmiştir. Bunun sonucunda Bilgi Çöplüğü diye adlandırılan olgu gün yüzüne çıkmıştır. birçok yazılım şirketi bu konuyla ilgili Ar-Ge çalışmaları yaptıktan sonra Büyük Veri kavramı karşımıza çıkmıştır. Büyük Veri ile birlikte eskiden asla ölçülemeyen, saklanamayan, analiz edilemeyen ve paylaşılabilen şeylerin büyük çoğunluğu verileştirilmeye başlanmıştır (Doğan ve Arslantürk, 2016, 22). Günümüzde her alanda kullanılan ve ihtiyaç duyulan Büyük Veri süreci Şekil 2’deki gibi açıklanabilir (Ölmeztürk, 2014):

Şekil 2. Büyük Veri Süreci

Büyük Veri kavramı kısaca, verilerin dijitalleşmesi ve farklı boyutlarda alınan verilerin toplanıp, düzenlenerek insan davranışlarını anlama, tahminler yapma, öngörülerde bulunma, işletmenin sahip olduğu verilerden yola çıkarak akıllı yönetim imkanı sağlıyor (Baran, 2013).

Büyük Verinin kullanıldığı sektörlerle katkıları ise şu şekildedir (Bahçeci, 2016):

- İşletme; müşteri kişiselleştirme, müşteri kaybı sebeplerini belirleme, dağıtım ve lojistik optimizasyonu.
- Teknoloji; işlem süresini azaltma, gerçek zamanlı analiz, kriz dönemlerinde hızlı cevap üretme, riskleri azaltmak için otomatik sistemler ile karar verme.
- Sağlık; hastalık tespit, seyrinin takibi ve sağlığı güçlendirmek için kişisel DNA analizi yapma.
- Kamu Sektörü; verilere erişebilirlik sağlayarak şeffaflık oluşturma, uygun ürün ve hizmetler için eylemlerin uyarlanması.
- Perakende Satış; mağaza davranış analizi, çeşitlilik ve fiyat optimizasyonu, ürün yerleştirme tasarımı, performansı geliştirme, işçi geliri optimizasyonu.
- Kişisel Konum Verileri; Akıllı yönlendirme, coğrafi hedefli reklamcılık, acil müdahale.
- Akıllı Şehirler; doğal kaynakların yönlendirilerek, sürdürülebilir ekonomik gelişmenin ve yüksek kaliteli yaşamın sağlanması.

Ayrıca, Büyük Verinin öneminin artmasıyla birlikte, muhasebe ve finans uzmanlarının da rolü değişecek, analitik ve teknik becerilere sahip olmaları beklenecektir. Büyük Veri yönetimi, muhasebecilere ve finans uzmanlarına, bilgileri analiz etmek, modellemek ve karşılaştırmak, onları karar vermeyi geliştiren ve organizasyonu dönüştüren bilgilere dönüştürmek için eğitildikleri için daha stratejik bir rol üstlenmeleri için bir fırsat sunar (Nexia TS, 2013). Bu bağlamda Büyük Verinin Muhasebe alanındaki öneminin anlaşılabilmesi için Büyük Veri ve Muhasebe ilişkisi çalışmada daha detaylı bir şekilde incelenmiştir.

Büyük Veri ve Muhasebe Uygulamaları

Günümüzde gelişen bilgi teknolojileri sonucunda Büyük Veri kaynaklarından (sensörler, sosyal medya verileri vb.) geleneksel muhasebe verileri ile birlikte muhasebe alanının da faydalandığı görülmektedir.

Büyük Veri, muhasebecilerin iş karar verme sürecine yardımcı olmak için finansal olmayan verileri kullanmaları için fırsat sunmaktadır. İşletmeler artık birçok çeşit büyük miktarda veriyi toplayıp depolayacak araçlara sahip olursa, muhasebecilerin şirketin finansal performansını görme, bütçeleri geliştirme ve karar verme sürecine nasıl yardımcı olacağını görmelerini sağlamaktadır. İşletmeler artık müşterinin talebi ve memnuniyeti gibi gerçek zamanlı veriyi toplayıp etkileşime geçebilirlerse, muhasebeciler de artık gelecekteki performansını tahmin etmek için yalnızca geçmiş verilerine güvenmeyecektir.(Morgan, 2015)

Bunun için de halihazırda geçmiş bilgilere dayalı bilgiler üretmek için kullandıkları tanımlayıcı analitik (ne oluyor?) yeterli değildir. Tahmin edici analitik (ne olacak? Ne zaman ve neden?) ve kuralcı (ne yapmalıyız) analitiklere ihtiyaç duyulmaktadır. Çünkü bu analitikler işletmeler için uygulanabilir bilgiler sunmaktadırlar. Tahmini

analitik, regresyon tabanlı modellemeyi kullanarak geçmiş verilerde bulunan istatistiki ilişkilere dayanan gelecekteki sonuçları tahmin etmek için çeşitli kaynaklardan (örneğin, kurumsal kaynak planlaması, satış noktası ve müşteri ilişkileri yönetimi sistemleri) verileri birleştirir (Tschakert, Kokina, Kozlowski ve Vasarhelyi, 2016).

Finansal Muhasebe

Büyük Veri teknolojisi geliştikçe, periyodik finansal rapordan gerçek zamanlı finansal rapora geçiş gerçek hale gelecektir (Ke ve Shi,2014, s.81).

Warren ve diğerleri (2015, s.402), Büyük Verinin muhasebeyi nasıl değiştireceği konusunda yapmış olduğu çalışmada, Finansal muhasebe uygulamaları ile ilgili aşağıdaki konularda yoğunlaşmıştır:

- 1) Video, resim, ses ve metin gibi Büyük Veri biçimleri, geleneksel finansal bilgileri ile birlikte kullanıldığında karar vermede daha iyi şeffaflık ve kullanılabilirlik sağlayabilecektir. Örneğin, sabit kıymetlerle ilgili, Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) sistemleri, video klipleri ve diğer multimedya türleriyle kayıtları artırılmaktadır. Bu şekilde, kullanıcı her varlığın durumunu, özelliklerini daha kapsamlı bir görünümde elde etme imkanı bulacaktır.
- 2) Maddi olmayan duran varlıklarda bilanço dışında gösterilen varlıklar (şirket itibarı, müşteri tabanı, ürün kalitesi vb.)ın güvenilir şekilde değerlerinin Büyük Veri ile belirlenmesi dış bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. Bu da raporlamanın yapılma biçimini etkileyebilir.
- 3) Büyük Veri, ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US-GAAP) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

(IFRS) rayiç değer muhasebesi arasındaki farklılıkları azaltarak global bir muhasebe standartları seti oluşturulmasına yardımcı olabilir.

- 4) Gerçeğe Uygun Değer ile bir sabit kıymetin değeri ilgili pazar değişkenlerine cevaben her raporlama döneminde basitçe değiştirilir. Bunun sonucunda da sabit kıymet ile ilgili gerçek zamanlı amortisman hesaplaması yapılabilir.

Ayrıca, geleneksel raporlamada stok maliyetlerinin belirlenmesinde LİFO ve FİFO gibi yöntemler kullanılırken, Büyük Veri kaynakları olan Radyo Frekanslı Tanıma (RFID) veya barkod sistemleriyle stok maliyetleri gerçek zamanlı olarak sistemden anlık olarak görülebilecektir (Vasarhelyi, Kogab ve Tuttle, 2015, s.385).

Yönetim Muhasebesi

Büyük Veri, belirli performans hedefleri ile ilişkili davranışları keşfederek Yönetim Kontrol Sistemlerinde (MCS) rol oynayabilir ve bu da ilgili performans ölçümlerinin oluşturulmasını sağlar. Büyük Veri her alan içerisinde, ilgili hedef sonuçlarını etkileyen yeni davranışları belirleyebilir. Örneğin, işyerinde web kullanımı, öğrenme ve büyüme hedeflerine bağlı olabilir; dahili e-postalar, müşteri hizmetleri kalitesinin yanı sıra dahili iş süreçlerinin etkinliği ile de bağlantılı olabilir ve müşteri hizmetleri kalitesi, müşteri hizmetleri çağrılarında alınan ses ipuçlarıyla ilgili olabilir (Warren ve diğerleri, 2015, s.400).

İşletmeler, üretkenliği izlemek için bir telefonda harcanan zaman gibi meta verileri kullanabilir. Satışlarda, daha fazla telefon kullanımı daha yüksek üretkenlik gösterebilirken, imalatta tersi durum doğru olabilir. Çalışanların bilgisayarları, web kullanımı, tıklama akışları, MS Excel gibi verimlilik yazılımını kullanarak harcadıkları zaman verileri incelenerek etkinlik günlükleri

oluşturulabilir. Ayrıca, şirketler, çalışanların şirket kaynaklarıyla (cep telefonları, taşıtlar ve şirket kredi kartları vb.) ne yaptıklarını, uzaktan izleyebilir. Büyük Veri MCS'leri Kapsamlı izleme ve Kontrol sistemleri (CMCS)' ne dönüştürebilir (Warren ve diğerleri, 2015, s.401).

ERP sistemleri dışındaki ilave veri akışı (örneğin İklim, uydu, sayım, emek ve makroekonomik veriler dahil) içeren Büyük Veri, bütçeleme uygulamalarının ötesine geçmek için kullanılabilir (Warren ve diğerleri, 2015,401). İşletmelerin çoğu bütçe analizi sürecinde, hala basit grafik analizi yapmaktadır. Farklı yönetim hedeflerine yönelik verileri analiz etmemektedirler. Bütçe analiz sürecinde kullanılan uygulamalara örnek vermek gerekirse, IBM TM1 uygulamaları, tüm geçmiş iş verilerini TM1 sistemine aktarabilir. Bu verilere dayanarak, çok boyutlu analiz gerçekleştirilebilir, bunları önceki verilerle karşılaştırılabilir ve sonraki dönem bütçesini oluşturabilir (Ke ve Shi, 2014, s.80)

Yönetim Muhasebecileri Enstitüsüne (IMA) göre Büyük Veri, Veri Varlıklarını Değerleme, Karar Verme ve Risk Yönetimi alanlarında fırsatlar getirmektedir (Comito, 2016, s. 2).

Denetim

Geçmişe ait manuel denetimler, müşterinin toplam işlemlerinin nispeten küçük bir örneğinin detaylı analizine dayanma eğilimindeydi. Artık milyonlarca veri noktasını aynı anda incelenebilmektedir. Teknolojideki gelişmeler ve veri analitiği günümüz denetçilerinin bir müşterinin işlemlerini analiz etmesini ve denetçilerin riskleri daha iyi tanımlamasına olanak tanımaktadır (Liddy, 2015).

Denetim şirketleri, veri analitiğini kullanarak elde edilebilecek kanıtlarla makul güvence düzeyinin daha fazla artırıldığını, ancak bu durumdan asla %100 doğruluğun elde edilemeyeceğini vurgulamaktadırlar (Woodie, 2016).

Hem iç hem dış denetçiler, daha fazla iş değeri sunarken, işi daha iyi anlamak, riskleri ve sorunları tanımlamak ve gelişmiş kalite ve kapsama alanı sağlamak için Büyük Veri ve analitiğini ve ayrıntılı endüstri bilgilerini birleştiriyor. Yönetim kurulu üyeleri ile ilgili olabilecek bilgiler ve görüşler, bir şirketin genel muhasebesindeki geleneksel finansal işlem verilerinin çok ötesine geçmekte ve yapılandırılmamış verilerden oluşan e-posta, sosyal medya, video, ses, metinlerden elde edilen bilgiler, risk değerlendirmesinde kullanılabilir (Sharma, 2015).

Bazı büyük denetim firmaları, günümüzde sistem geliştirerek bordro ve satın alma kontrollerine odaklanarak KOBİ'lere veri analitiği hizmetleri sunmaktadır. Hatalı NI sayıları, çift ödemeler ve belirli parametrelerin dışında ücret artışları da dahil olmak üzere, bordro verilerindeki testler olduğu gibi, tedarikçi veya çalışanların çoğaltılması için basit testler yapmak mümkün bulunmaktadır (ICAEW, 2016).

Denetim Veri Analitiği için oran analizi, trend analizi, regresyon analizi, genel muhasebe hesabı mutabakatı ve analizi ve günlük giriş analizi gibi örnekler verilebilir. Denetim Veri Analitiğinin diğer denetim yöntemlerinden ayıran özelliklerden biri, görsel öğelerin kullanılmasıdır (Grafikler, dağılım diyagramları, eğilim çizgileri, kabarcık şemaları ve tablolar) (CPA, 2016, s.2).

Veri analitiği iç denetim için önemli fırsatlar sunmaktadır. İç denetçi bu fırsatı, kontrollerin mevcut olmadığı veya etkin çalışmadığı belirli alanlara veya işlemlere odaklanmak için kullanmaktadır. Örneğin fatura verilerini dikkate alarak kredileri, iptal edilmiş veya yeniden hesaplanan faturaları, faturalandırma hataları ve kilit teşvik ölçütlerini içeren bir çalışma eğilimi oluşturabilir. Müşteri limitlerini kontrol etmek için Büyük Veri kullanabilmektedir (Comito, 2016, s.5)

İç denetimde veri analitiği, denetim prosedürlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasına, bilinmeyen risklerin tespit edilmesine, gelecek dönemlere ait planlamanın yapılmasına ve iç denetim güvencesinin artırılmasına yardımcı olmaktadır (Şerifler, 2016).

Denetim şirketleri gelişmiş denetim yazılımları kullanarak müşterilerinin risk alanlarını belirlemede ve anlamlı bulgular sunmak için bulguları daha kullanışlı formatlarda sunmaktadır. Ancak denetimde veri analitiğinin yapılabilmesi için denetim veri standartlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Amerikan Yetki Belgeli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) de, özel denetim yazılımı şirketleri ile birlikte iş birliği yaparak denetim veri standartları oluşturmakta ve bunların küresel kabulü için çalışmaktadır (Tschakert ve diğerleri, 2016).

Adli Muhasebe

Hile araştırması yapılırken adli muhasebe ekibi tarafından resmi belgeler, sosyal medya, e-postalar ve metinler ve hatta konuşmalar da dahil olmak üzere çok çeşitli kaynaklardan gelen bilgilerin “görselleştirilmesi” yapılmaktadır. Bu süreç sayesinde muhasebe ve finans uzmanları, potansiyel hilelerin ve suistimallerin “yoğunlaşmalarını” görebilirler. Hile ve suistimallerden şüphelenilen şeyleri görselleştirmenin yararı, neyin önemli olduğuna odaklanılmasına yardımcı olmasıdır. Çok miktarda veri ile uğraşırken, görselleştirme, ilerideki incelemeler için anormallikleri belirlenmesine yardımcı olmaktadır (IMA, 2013).

Veri analitiği, hile, rüşvet ve bozulma gibi yüksek seviyedeki risklere daha ayrıntılı seviyede uygulanabilmektedir. Veri analitiği, üst yönetimin hangi risklere ve alanlara odaklanacağına karar vermesine yardımcı olabilmektedir. Adli veri analitiği teknolojileri, işletmelerin gittikçe artan veri hacimlerine, iş ve düzenleyici karmaşıklık-

larına ayak uydurmasına yardımcı olmaktadır. Örnekler, potansiyel olarak uygun olmayan bir ödemeyi veya ticari işlemi durdurmak veya veri görselleştirme, istatistiksel analiz ve metin madenciliğini bütünleştiren hile/yolsuzlukla mücadele izleme denetimlerini kullanmak gibi hızlı iş kararları veren gerçek zamanlı analitik işleme motorlarını içerebilir. (EY, 2014).

Büyük Verinin Muhasebe Uygulamalarındaki Zorlukları ve Engelleri

Büyük Veri kaynaklarının muhasebe ve denetim alanında kullanılması büyük bir gelişmedir. Ancak geleneksel muhasebe ve denetim anlayışından, Büyük Veri ve analitik uygulamalarına tam olarak geçişin bir anda olması beklenemez. Veri analitiğinin uygulanmasında birtakım zorluklar ve engeller bulunmaktadır.

Yüksek kaliteli sensörler, depolama kapasitesindeki üstel artışlar ve karmaşık algoritmalar, Büyük Veri artmasını ve bunların uygulamalarının yaygınlaşmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte, her işletme için, verilerin yararlılığı miktar, kalite ve erişilebilirlik ile sınırlı bulunmaktadır. Birçok işletme, Büyük Veri tekniklerini basitçe uygulayamaz (Warren ve diğerleri, 2015, s.404); çünkü işletmeler, verilerin nasıl elde edileceği, hangi verilere ihtiyaç duyulacağı ve verilerin temizlenerek nasıl yararlı bilgiler haline getirilebileceği konularında yeterli uzmanlığa ve teknolojiye sahip değildir.

Denetimde en önemli engellerden biri, veri yakalama yöntemidir. Denetçiler, şirket verilerini ve maliyeti etkin bir şekilde yakalayamıyorlarsa, denetimde analitiği kullanamayacaklardır. Şirketler, çok katmanlı onay süreçleri ve teknoloji koruyucuları ile verilerini koruma konusunda önemli yatırımlar yapmaktadırlar. Bu nedenle denetçilerle veri paylaşımı için müşteri onayı alma süreci zaman alıcı olabilmektedir. Ayrıca bazı durum-

larda, şirketler güvenlik endişelerini gerekçe göstererek veri sağlamak konusunda isteksiz davranmaktadırlar. Denetimin desteklenmesi için Büyük Veriyi kucaklamak, veri çıkarmanın karmaşıklığını ve işlenecek verilerin hacmini artırarak güçlükleri beraberinde getirmektedir (Ramlukan, 2015).

Standartların ve düzenlemelerin denetlenmesinin, veri analitiği kullanımı ile nasıl uyumlu hale getirilebileceği başka bir zorluktur. Genel olarak, denetim mesleği, yıllar önce tasarlanmış ve Büyük Veriden faydalanma kabiliyetini dikkate almayan standartlar tarafından yönetilmektedir. Standartlar, hangi analitik kanıt türlerini sağladığını belirtmemektedir. Bu türden testlerin bazılarını standartlardaki mevcut çerçeveye ilişkilendirmek mümkündür, Ancak bütün kanıt türlerini kapsamamaktadır. Analitiklerin sağladığı kanıt türünün doğru bir tanımlaması olmadığı için denetçiler kanıt olarak iddia etme konusunda tereddütler yaşamaktadır. Dolayısıyla standartların bu alanda daha fazla rehberlik yapması gerekmektedir (Ramlukan, 2015).

Ayrıca, bilinç eksikliği ve uzmanlık, doğru araçları alma, analiz edilen veri hacimlerinin nispeten küçük olması, analiz edilen veri kaynaklarının teknoloji ile uyumlu olmaması ve yanlış araçlar veri analitiği kullanımındaki zorluklar olarak görülebilir. Denetçiler, yüzlerce farklı muhasebe sistemi ve aynı şirkette farklı kümeler ve veri türleri içeren birden fazla sistemle karşılaşılır; bu karmaşıklık, veri çıkarımı ve işlenecek veri hacmine eklendiğinde daha büyük zorluklar yaşanmaktadır (Austin ve Advisors, 2015).

Büyük Veri ve Muhasebe Eğitimi

Büyük Veri başarısı elde edebilmek için önemli bir faktör bilgili ve yetkili kaynaklara sahip olmaktır. Ancak mevcut iş dünyasında Büyük

Veriyi kullanacak becerilere sahip işgücü azdır. McKinsey firmasının raporunda sadece ABD’de Büyük Veri üzerinde çalışacak ileri düzeyde analitik becerilere sahip 140.000-190.000 personel ve bu analizleri kullanıp karar verebilme becerilerine sahip 1,5 milyon yöneticiye ihtiyaç duyulacağı belirtilmektedir. Ayrıca raporda bu sayıların sadece başlangıç olduğu vurgulanmaktadır (Man-yika ve diğerleri, 2011, s.14).

Robert Half ve IMA tarafından yapılan başka bir araştırmada muhasebe ve finans bölümlerinin Büyük Veri beceri arayışı içinde oldukları tespit edilmiştir. Araştırmaya göre temel veri eğilimleri belirleme, veri madenciliği ve anlamlı veri elde etme, operasyonel analiz, teknolojik zeka ve istatistiksel modelleme ve veri analitiği konularında becerilere ihtiyaç duyulduğu ortaya çıkmıştır (Bramwell, 2016).

İşverenler Bilgi Teknolojileri (IT) denetim, sistem tasarımı ve veri analizi konularında giderek yeni beceriler talep etmektedirler. İşverenler muhasebecilerin daha fazla IT sorumluluğunu üstlenmelerini istemekte ve muhasebecilerin gerekli beceriye sahip olduklarında sadece genel muhasebeyi değil tüm bilgi sistemini yönetmek için en iyi aday olacaktırlar. (Coyne, Coyne ve Walker, 2016, s.168) Bunun sonucunda uzmanlaşmış ve kapsamlı iş bilgisi nedeniyle, IT bilgisine sahip muhasebeciler, değerli iş ortakları olacaktır. (Coyne ve diğerleri, 2016, s.161).

Mississippi Üniversitesi muhasebe bölümünde öğretim üyesi olan Mitchell Wenger, müşteri şirketlerinin yarattığı verilerin patlamasıyla, gelecekteki muhasebecilerin, veriyi etkin bir şekilde taramak ve değerlendirmek için gerekli teknikler ve araçlar konusunda güçlü bir geçmişe sahip olmaya ihtiyaç duyduğunu, Büyük Veri ve veri analitiği alanında işletme analizi, veri bilimi ve bilgisayar algoritmaları konularında beceriler gerektiğini ifade etmiştir (Meyer, 2016).

Dias (2013), muhasebecilerin Büyük Veri ile birlikte artan yapılandırılmamış verilerle başa çıkabilmesi için yeni beceriler edinmesi, veri kaynaklarını tanımlamaları, bunları gelişmiş teknolojik araçları kullanarak analiz etmesi, yapılandırılmaları, ilişkiler kurmaları ve değerli bilgilere dönüştürme becerisini öğrenmesi gerektiğini belirtmiştir.

2015 PWC (s.11-12) raporunda, muhasebe uzmanlarının sahip olması gereken veya elde etmesi gereken teknik veri analitiği ile ilgili temel beceriler için aşağıdaki örnekler verilmiştir:

- ✓ Verilerdeki anormallikleri ve risk faktörlerini araştırma ve tanımlama becerisi. Yeni veri kaynakları kullanması.
- ✓ İlişkisel ve ilişkisiz olmayan veritabanlarını anlama becerisi.
- ✓ Verimsizlikleri ve insan hatalarını en aza indirmek için basit satıcı risk hesap tablolarını ve filtrelerini kullanma becerisi.
- ✓ Düzenleyici ve risk-güvence bakış açısından veri ve süreç eşleştirmesini gerçekleştirme.
- ✓ Keşfeden çok değişkenli istatistikler, çıkarım istatistikleri, görselleştirme araçları, optimizasyon yöntemleri, makine öğrenimi ve tahmini analiz araçları kullanma becerisi.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) gibi mesleki muhasebe kuruluşları, IT ile ilgili derslerin muhasebe programlarıyla entegrasyonunu kuvvetle desteklemektedir. Dolayısıyla, muhasebecilerin ve denetçilerin, teknoloji ile ilgili bilgilerinin yüksek düzeyde olması beklenmektedir (Pan ve Seow, 2016, s.8).

Son yapılan araştırmalar, veri stratejisinde ve çeşitli teknik veri yönetimi pozisyonlarında eksikliğin bulunduğunu ortaya koymaktadır. Bunun nedeni, artan talebi karşılamak için gereken yeteneği üretmek üzere tasarlanmış üniversite, mes-

leki ve yönetici eğitim programlarının yetersizliğinden kaynaklanıyor (Gamage, 2016, s.598).

Muhasebeciler, gelecek veri devriminden yararlanmak için veri bilimcileri veya bilgisayar mühendisleri olmak zorunda değildir. Muhasebecilerin hem güncel denetim uygulamalarını mevcut teknoloji ile geliştirmek hem de veri analitiği faaliyetleri üstlenmek için müşteri tabanını desteklemek için analitik uzmanları haline gelmeleri önemlidir. Bunun için muhasebecilerin bu alanlarda ek eğitim almaları gerekmektedir (Tschakert ve diğerleri, 2016).

Bu nedenle, değişen iş dünyasının muhasebe ve finans alanında ihtiyaç duyduğu nitelikli işgücünün karşılanabilmesi için mevcut müfredatların gözden geçirilmesi, lisans ve yüksek lisans programlarına yeni müfredat eklenmesi ve yeni programlar açılması faydalı olacaktır. Üniversitelerin gerekli becerileri öğrencilere verebilmesi için aynı zamanda sektörle işbirliği yapması gerekmektedir.

Griffin ve Wright (2015, s.379), muhasebe eğitiminde Büyük Verinin önemini vurgulamakta ve akademisyenlerin muhasebe ve denetim müfredatlarını Büyük Veri için gerekli becerileri sağlamak için kesinlikle değiştirmeleri gerektiğini belirtmektedir.

Wenger, en azından, bugünün öğrencileri için, Lisans Programlarına Büyük Veri ile ilgili seçmeli dersler eklenerek, Muhasebe Bilgi Sistemi programları aracılığıyla veri analitiği temel bilgi ihtiyacının karşılanabileceğini belirtmiştir (Meyer, 2016).

Akreditasyon kuruluşu olan Advance Collegiate Schools of Business'ın (AACSB), ayrıca muhasebe müfredatının bir parçası olarak analitik becerilere önem verilmesini zorunlu kılmaktadır. Büyük Veriyle konuşmak ve onunla çalışmak için gerekli gelişmiş analitik becerileri kazandırmak, mezunlara iş piyasasında avantaj sağlayabilir. Büyük Veriyi anlayan öğrenciler, risk pratiği, performans

uygulaması ve adli muhasebe uygulaması kapsamında istihdam edilebilir.

2015 PWC (s.13) raporunda işletmelerin talep ettiği yeni teknik becerilerin geliştirebilmesi için müfredat önerisinde bulunmuştur. Müfredata göre lisans düzeyinde öğrenciler muhasebe ve işletme derslerine ek olarak; bilişim/istatistik dersleri ve muhasebe alanındaki uygulamaları; yüksek lisans düzeyinde ise ileri düzey bilişim/istatistik yazılım ve donanım programlarının muhasebe alanındaki uygulamaları ile ilgili dersler uygun görülmüştür.

Coyne ve diğerleri (2016, s.168), üst düzey ve yüksek lisans derslerine yönelik, Bulut Bilişim, Veri Analitiği, E-R Diagramları, ERP, Dosya Sistemleri, Donanım, Bilgi Yaşam Döngüsü, IT Kontrolleri, NoSQL, Açık Kaynak Yazılımı, İşletim Sistemi, İlişkisel Veri Tabanları, Süreç Diagramları ve Sanallaştırma konularını önermektedir.

Pan ve Seow (2016, s.5), “Muhasebe bilgi sistemleri”, “Muhasebe meslek mensupları için IT”, “bilgisayar denetimi”, “sistem denetimi”, “dijital adli muhasebe”, “XBRL”, “iş analitiği” ve “muhasebe müfredatındaki IT” gibi arama kelimelerini kullanarak 2004 ile 2014 yılları arasında yayınlanmış seçilmiş makaleleri gözden geçirmişlerdir. Bunun sonucunda muhasebeci ve denetçilerin, teknoloji ile ilgili bilgilerinin çok yüksek düzeyde olması gerektiğini belirterek veri analitiği konularını da kapsayan mevcut ve gelecek muhasebe müfredatında “İş Süreçleri Analizi ve Muhasebesi”, “Kurumsal Muhasebe Sistemleri”, “Adli Bilişim”, “Muhasebeciler İçin İş Analitiği” derslerini önermişlerdir.

Bununla birlikte, Gamage (2016) mevcut müfredatta ek veri analitiği derslerinin eklenemeyeceğini bu nedenle, ‘Büyük Veriyi’ muhasebe müfredatında doğru bir şekilde ele almak için, Muhasebe programında mevcut olan ve İşletme

İstatistikleri, Muhasebe Bilgi Sistemleri, Finansal Muhasebe, Yönetim Muhasebesi, Denetim ve Vergi gibi mevcut derslere veri analitiği konularını yerleştirmek için entegre bir yaklaşım önermektedir. Muhasebe eğitmenleri ayrıca, muhasebe derecesi programında Veritabanı Tasarımı ve Yönetimi Giriş, Veritabanı Sistemleri, Temel İş-

letme Analizi, İş Zekası, Uygulamalı İstatistik, Kurumsal Modelleme gibi seçmeli derslere muhasebe ve finans öğrencilerinin teşvik edilmeleri gerektiğini belirtmiştir. Mevcut derslere entegre edilebilecek bazı Büyük Veri konuları Tablo 2’de verilmektedir.

Tablo 2. Mevcut Derslere Entegre Edilebilecek Bazı Büyük Veri Konuları

| Ders Adı | Ders Konuları |
|---------------------------|--|
| İşletme İstatistiği | Veri Toplama Teknikleri, Veri Araştırma, Veri Analizi, Veri Görselleştirme, Analitik Bulguların İletişimi |
| İşletme Bilgi Sistemleri | Gelişmiş Veri Tabanları, Bilgi Alma, Gelişmiş Veri Madenciliği Uygulamaları, Karar Verme İçin Akıllı Analitik, Büyük Veri Bilgi Yönetimi |
| Yönetim Muhasebesi | Büyük Verinin Rakip Analizine Uygulanması, Stratejik Kaynak Olarak Büyük Veri |
| Muhasebe Bilgi Sistemleri | İş Zekası, Kurumsal Analitik Bilgi Arama ve Alma, Veri Madenciliği, XBRL gibi Dilleri Bilmek, Karar Destekli Özel Yazılım/Raporlama Sistemleri, ERP Sistemleri, Siber Suçlar, Veri Yönetimi Konuları |
| İşletme Finansı | Finansal Analiz, Finansal Risk Hesaplama ve Modelleme, Bilgi Risk Yönetimi |
| Denetim | Denetimde Veri Analitiği, Yeni Veri Kaynakları, Veri Bütünlüğü, Gizlilik, Hile Riski Değerlendirme, IS kontrollerini tasarlayın ve değerlendirin, IS risklerini ve uyumu yönetin, |
| Adli Muhasebe | Büyük Veri, Benford Yasası, Finansal Analitik, Hile için Veri Analitiği, Anomali Denetimi |
| Vergi | Dolaylı Vergi ve Büyük Veri, Vergi Fonksiyonunda Toplanan Verilerin Vergi Dışı Değeri, Muhasebe Verilerinin Görselleştirilmesi |

Bu konuda bazı profesyonel muhasebe kuruluşları ve üniversiteler girişimlerde bulunarak yüksek lisans, lisans, sertifika programları açmış ve seminerler düzenlemeye başlamışlardır. Örneğin; Michigan Eyalet Üniversitesi ve West Virginia Üniversitesi, İşletme Analitiği alanında yüksek lisans programı sunmaktadır. Mississippi Üniversitesi, “Muhasebeciler için Veri Analitiği” adı verilen özel bir oturum düzenlemiştir. Bir IBM girişimi olan Big Data Üniversitesi ve Teradata University Network Büyük Veri ile ilgili bilgileri de ücretsiz sağlamaktadır (Meyer, 2016).

Marist Üniversitesi öğretim üyesi Dr. Jade Fang, öğrencilerine Büyük Veri kullanmayı içeren araştırma projeleri düzenlemektedir. Bu bilimsel araştırma, İş Ahlakı, SPSS yazılımı, Muhasebe Kapsamındaki Büyük Veri ve Analiz Uygulamaları, XBRL (Extensible Business Reporting Language), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) Dönüşümü ve diğer muhasebe ile ilgili beceriler de dahil olmak üzere muhasebe ile ilgili güncel konular üzerinde yoğunlaşmaktadır. Fang, 10 yıldır öğrencilere, araştırma, çevrimiçi kurs seminerleri ve konferanslar düzenleyerek bu konuları öğretmektedir (Belmonte, 2017).

Ayrıca KPMG, muhasebe öğrencilerinin, modern dünyaya ayak uydurabilmeleri için muhasebe alanındaki verileri ve analitiği konusunda bir eğitim almaları gerektiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle, KPMG, kendi alanında en iyi “Muhasebe ve Veri Analitiği” yüksek lisans programını oluşturmak için ülkenin önde gelen işletme okullarından ikisinde (The Ohio State University ve Villanova University) işbirliği yapmıştır. Verilen dersler; veri analizi ve görselleştirme, veri analitiği için sistemler, bilişim sistemleri ile denetim, olasılık ve belirsizlik ve istatistiksel karar verme, KPMG otomatik denetim ve prosedürleri ile denetim, veri ve analitiğin geleceği, iş zekası için veri madenciliği, hileli finansal raporlama (KPMG, 2016).

PWC de, çevrimiçi bir öğrenme platformu olan Coursera aracılığıyla veri analitiği ile ilgili beş ders (veriye dayalı karar alma, excel ile sorun çözme, gelişmiş Excel ile veri görselleştirme, Powerpoint ile etkili sunumlar, capstone projesi) içeren bir sertifika programı hazırlamıştır (Sheridan, 2016).

Bunun yanında, St. Mary’s Üniversitesi, veri analistleri olarak daha fazla öğrenci hazırlamak için “Muhasebe ve Veri Analitiği” adında yeni bir lisans programı oluşturmuştur (St. Mary’s University, 2017).

Türkiye’de de Sabancı Üniversitesi IBM ve Deloitte ile eğitim ortaklığı yaparak “Veri Analitiği”, Bahçeşehir Üniversitesi “Büyük Veri Analitiği ve Yönetimi”, MEF Üniversitesi Microsoft işbirliği ile “Büyük Veri Analitiği” yüksek lisans programlarını yürütmektedirler. Ayrıca, Başkent Üniversitesi Eğitim ve Danışmanlık Hizmetleri Merkezi, “Veri Analitiği ve Yönetimi” sertifika programı açmıştır.

Sonuç

Büyük Veri, 90’lı yılların başından itibaren gittikçe büyüyen ve vahşi rekabet ortamında işletmelere küresel rekabet avantajı sağlayan yeni bir ekonomi dönemi başlatmıştır. Büyük Veriye uyum sağlayan işletmelerin geleneksel iş modellerinde dönüşüm yaşanmıştır. ABD, Çin ve Almanya gibi ülkelerde Büyük Veri’nin devlet politikası haline getirilmesi için ciddi çalışmalar yapılmaktadır. Ülkemizde ise Büyük Veri uygulamalarının henüz emekleme aşamasında olduğu söylenebilir. Büyük Veri, muhasebe ve finans uygulamalarını da etkilemiş; işletmelerin geleneksel muhasebe anlayışını tehdit ederek yeni fırsatlar oluşturmaya başlamıştır.

Bu çalışma ile görüntü, ses, sensörler ve metin vb. yapılandırılmamış verilerin muhasebe alanında nasıl faydalı şekilde kullanılacağı anlatılmıştır. Yapılandırılmamış veriler gelişmiş bilgi tekno-

lojileri aracılığı ile anlamlı hale getirilerek, muhasebe bilgi ve kalitesinin artırılması, ülkeler arasındaki muhasebe standartlarının yakınlaşmasının sağlanması, bütçe ve karar destek süreçlerinin geliştirilmesi gibi konularda önemli faydalar sağlar. Aynı zamanda Büyük Veri kullanılarak iç kontrol sisteminin etkinliği artırılırken dış denetim açısından finansal tabloların makul güvence düzeyi geliştirilir. Adli Muhasebede de hile ve suistimallerin ortaya çıkarılmasını sağlar. Büyük Veri yığını içinden hangi verinin nasıl kullanılacağını iyi bilen muhasebe uzmanları daha farklı muhasebe uygulamaları da geliştirebilir. Diğer taraftan geleneksel muhasebe anlayışının değişmesi için potansiyel Büyük Veriyi verimli ve etkin bir şekilde kullanabilecek veri analitiği becerilerine sahip nitelikli bir işgücüne ihtiyaç bulunmaktadır.

Ancak, yetişmiş akademisyen ve sınırlı öğretim kaynakları olması müfredatların yenilenmesi için engeldir. Bu noktada piyasadaki yazılım araçlarını sunan işletmelerle işbirliği yapılarak müfredata entegrasyonlar hızlı bir şekilde sağlanabilir. Öğrencilerin veri analitiği ile ilgili seçmeli derslere

yönlendirilmesi veya yan dal yapıları konusunda teşvik edici olunabilir. Bunun yanında yazılım firmaları ve veri bilimi uzmanlarının hazırlayacağı seminerler, sertifika programları, yaz okulu, çalıştay gibi etkinliklerle muhasebe akademisyenlerinin yeterli bilgiye sahip olmaları sağlanabilir. Burada amaç IT uzmanı yetiştirmek değildir. Her ne kadar veri analitiği konusunda Yönetim Bilişim Sistemleri lisans programları eğitim verse de muhasebe ve finans uzmanlarından beklenen veri analitiği becerisi, işletme ve muhasebe lisans programlarından mezun olan öğrencilerin bu konuda eğitim almalarını gerekli hale getirmektedir. Diğer taraftan, mevcut “veri analitiği” yüksek lisans programlarının yanında sadece muhasebe ve finans uzmanlarının ihtiyaç duyacağı bilgiler doğrultusunda “muhasebe ve veri analitiği” yüksek lisans programları açılarak nitelikli işgücü yetiştirilebilir.

Büyük Veri, zorlukları ve engelleri olsa da; bulut bilişim uygulamalarının da yaygınlaşmasıyla iş dünyasını ve beraberinde eğitimi de etkisi altına alarak hızla gelişmeye devam edecektir.

KAYNAKÇA

AACSB. (2014). AACSB International Accounting Accreditation Standart A7: Information Technology Skills and Knowledge for Accounting Graduates: An Interpretation.

ACCA. (2016). *The Big Data effect*. 10 Ocak 2017 tarihinde <http://www.accaglobal.com/hk/en/student/sa/features/big-data.html> adresinden erişildi.

Ahemad, S. (2016). *Big Data*. 12 Ocak 2017 tarihinde <https://www.linkedin.com/pulse/big-data-shaheen-ahemad> adresinden erişildi.

Altunışık, R. (2015). Büyük Veri: Fırsatlar kaynağı mı yoksa yeni sorunlar yumağı mı?. *Yıldız Social Science Review*. 1 (1), 45-76.

Audimation. (2015). *Analytics: it's all about insights and efficiency*. 14 Ocak 2017 tarihinde <https://www.audimation.com/Resources/Articles/analytics-its-all-about-insights-efficiency-1623> adresinden erişildi.

Austin, S. ve Advisors, S. (2015). How Big Data and predictive analytics are transforming the World of Accounting and Auditing. *Swenson Advisors Certified Public Accountants*.

Bahçeci, V. (2016). *Büyük Veri nedir? Hangi alanlarda ve nasıl kullanılır?*. 10 Ocak 2017 tarihinde <http://velibahceci.com/big-data-buyuk-veri-nedir-hangi-alanlarda-ve-nasil-kullanilir/> adresinden erişildi.

Baran, A. (2013). *Big Data: Büyük Veri bileşenler ve pazarlama değişimleri*. 10 Ocak 2017 tarihinde <http://www.pazarlamasyon.com/pazarlama/big-data-buyuk-veri-bilesenleri-ve-pazarlama-degisimleri/> adresinden erişildi.

Belmonte, A. (2017). *Big Data gives Accounting students the competitive edge, research Project teaches important cutting edge skills*, 13 Ocak 2017 tarihinde <https://www.marist.edu/admission/accounting-big-data.html> adresinden erişildi.

Bilbao-Osorio, B., Dutta, S. Ve Lanvin, B. (2014). Rewards and risks of Big Data. *The Global Information Technology Report 2014*, World Economic Forum.

Bramwell J. (2016). *Accountants with Data Analytics skills are difficult to find*, 13 Ocak 2017 tarihinde <http://www.accountingweb.com/practice/team/accountants-with-data-analytics-skills-are-difficult-to-find> adresinden erişildi.

Cackett, D. (2013). Information management and Big Data a reference architecture. *An Oracle White Paper*, Oracle Corporation, 1-28.

CPA. (2016). Audit Data Analytcs alert. *Chartered Professional Accountants*, Canada, 1-16.

Comito, J. (2016). *Big Data and the World of accounting: How will the emergence of Big Data affect the CPA Profession?*. 15 Ocak 2017 tarihinde https://www.picpa.org/docs/site/future_cpasdoc/StudentWritingDoc/shane-grey-third-place-paper.pdf?sfvrsn=0 adresinden erişildi.

Coyne, J., Coyne E. Ve Walker K. (2016), A model to update Accounting curricula for emerging Technologies. *American Accounting Association*, Vol. 13, (1), 161-169

Çiğdem, Ş., Seyrek, İ. (2015). İşletmelerde Büyük Veri uygulamaları: Bir literatür taraması. 2. *Ulusal Yönetim Bilişim Sistemleri Kongresi*, Erzurum.

Demirtaş, B. ve Argan, M. (2015). Büyük Veri ve pazarlamadaki dönüşüm: Kuramsal bir yaklaşım. *Pazarlama ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, Ocak (15), 1-21.

Dias, C. (2013). *Industry insights: management accountants' role with big data*. 21 Ocak 2017 tarihinde <http://www.cimaglobal.com/Pages-that-we-will-need-to-bring-back/Old-site-pages1/Old-site-pages/Thought-leadership/Newsletters/Regional/The-CIMA-Edge-South-Asia-and-Middle-East/20131/December-2013/Industry-insights-Management-Accountants-Role-in-Internet-of-Everything-and-Big-Data/> adresinden erişildi.

- Diebold, F. (2012). A personal perspective on the origin and development of Big Data: The phenomenon, the term and the discipline. *Penn Arts&Sciences*. University of Pennsylvania, 1-5.
- Doğan, K. ve Arslantekin, S. (2016). Büyük Veri: önemi, yapısı ve günümüzdeki durum. *DTCF Dergisi*, 56 (1), 15-36.
- Doğan, M. (2014). *Büyük Verinin kişiler ve kurumlar üzerindeki etkileri*. Yüksek lisans tezi, İstanbul Bigi Üniversitesi, İstanbul.
- EY. (2014). Big Data changing the way businesses compete and operate. *Insights on governance, risk and compliance*.
- Gamage, P. (2016). Big Data: are accounting educators ready?, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol.15, (3), 588-604.
- Gartner IT Glossary. (2017). *What is Big Data?*. 10 Ocak 2017 tarihinde <http://www.gartner.com/it-glossary/big-data/> adresinden erişildi.
- Griffin, P. ve Wright, A. (2015). Commentaries on Big Data's importance for Accounting and Auditing. *Accounting Horizons*. Vol. 29 (2), 377-379.
- IBM. (2012). 10 Ocak 2017 tarihinde <https://www-01.ibm.com/software/in/data/bigdata/> adresinden erişildi.
- ICAEW. (2016). Data analytics for external auditors. *Audit&Assurance Faculty*, 1-28.
- IMA. (2013). Big Data: its power and perils. *The Association of Accountants and Financial Professionals in Business*. 1-38.
- Ke, M. ve Shi, Y. (2014). Big Data, big change: in the Financial Management. *Open Journal of Accounting*, 3, 77-82.
- KPMG. (2016). *KPMG master of Accounting with Data and Analytics program*. 13 Ocak 2017 tarihinde <http://www.kpmgcampus.com/assets/files/KPMGMastersBrochure.pdf> adresinden erişildi.
- Laney, D. (2001). *Meta Group Research Note*. 10 Ocak 2017 tarihinde <http://blogs.gartner.com/douglaney/files/2012/01/ad949-3D-Data-Management-Controlling-Data-Volume-Velocity-and-Variety.pdf> adresinden erişildi.
- Liddy, J. (2015). *How Data and Analytics are enhancing audit quality and value*. 14 Ocak 2017 tarihinde <https://www.nysccpa.org/news/publications/the-cpa-journal/article-detail?ArticleID=9940> adresinden erişildi.
- Lohr, S. (2012). *The Age of Big Data*. 10 Ocak 2017 tarihinde <http://www.nytimes.com/2012/02/12/sunday-review/big-datas-impact-in-the-world.html?pagewanted=all> adresinden erişildi.
- Manyika, J., Chui, M., Brown, B., Bughin, J., Dobbs, R., Roxburgh, C. ve Byers A. (2011). *Big Data: the next frontier for innovation, competition and productivity*. McKinsey&Company, July, 1-156.
- Meyer, C. (2016). *8 tips for teaching Big Data*. 12 Ocak 2017 tarihinde <https://www.aicpa.org/interestareas/accountingeducation/newsandpublications/pages/how-to-teach-big-data.aspx> adresinden erişildi.
- Morgan, A. (2015), *The impact of Big Data on accounting*. 12 Ocak 2017 tarihinde <https://www.linkedin.com/pulse/impact-big-data-accounting-anita-morgan-dba-cpa-cfe> adresinden erişildi.
- Nexia TS. (2013). *The impact of Big Data on accountancy profession*. 9 Ocak 2017 tarihinde <http://www.nexiats.com.sg/index.php?page=the-impact-of-big-data-on-accountancy-profession> adresinden erişildi.
- Ölmeztürk, S. (2014). *Veri analitiği ve Büyük Veriye bakış*. Sabancı Üniversitesi. <http://da.sabanciuniv.edu>
- Pan, G. ve Seow, P. (2016). *Preparing accounting graduates for digital revolution: a critical review of information technology competencies and skills development*. Research Collection School of Accountancy. January. 1-24.

- PWC. (2015). *Data driven What students need to succeed in a rapidly changing business world*. February. 1-25.
- Ramlukan, R. (2015). *How Big Data and Analytics are transforming the Audit*. 14 Ocak 2017 tarihinde <http://daily.financialexecutives.org/how-big-data-and-analytics-are-transforming-the-audit/> adresinden erişildi.
- Sakınmaz, S. (2016). *Büyük Veri nedir?*. 10 Ocak 2017 tarihinde <http://www.buyukveri.co/big-data-nedir/> adresinden erişildi.
- Seker, S. (2015). Büyük Veri ve Büyük Veri yaşam döngüleri. *YBS Ansiklopedisi*. C. 2 (1), 10-17, İstanbul.
- Sharma, R. (2015). *Big Data and Analytics in the Audit process*. 13 Ocak 2017 tarihinde <https://corp.gov.law.harvard.edu/2015/10/24/big-data-and-analytics-in-the-audit-process/> adresinden erişildi.
- Sheridan T. (2016). *Big 4 firms bring Data Analytics to the classroom*. 13 Ocak 2017 tarihinde <http://www.accountingweb.com/practice/practice-excellence/big-4-firms-bring-data-analytics-to-the-classroom> adresinden erişildi.
- St. Mary's University. (2017). 12 Ocak 2017 tarihinde <https://www.stmarytx.edu/academics/programs/accounting-data-analytics/> adresinden erişildi.
- Stedman, C. (2016). *Data Analytics*. 21 Ocak 2017 tarihinde <http://searchdatamanagement.techtarget.com/definition/data-analytics> adresinden erişildi.
- Şerifler, Ü. (2016). İç denetimde veri analizinin kullanımı ve analitik yaklaşımlar. 12 Ocak 2017 tarihinde <http://www.dt-audit.com/mobil/haber.php?id=413> adresinden erişildi.
- Tschakert, N., Kokina, J., Kozlowski, S. ve Vasarhelyi, M. (2016). *The next frontier in data analytics*. 23 Ocak 2017 tarihinde <http://www.journalofaccountancy.com/issues/2016/aug/data-analytics-skills.html> adresinden erişildi.
- Vasarhelyi, M., Kogan, A., ve Tuttle B. (2015). Big Data in Accounting: an overview. *Accounting Horizons*, Vol. 29, (2), 381-396.
- Warren, D., Moffitt, K. ve Byrnes, P. (2015), How Big Data will change accounting. *Accounting Horizons*, Vol. 29, (2), 397-407.
- Wired. (2008). *Wired*. 10 Ocak 2017 tarihinde http://archive.wired.com/science/discoveries/magazine/16-07/pb_intro adresinden erişildi.
- Woodie, A. (2016). *Financial Statements now audited by Big Data*. 14 Ocak 2017 tarihinde <https://www.datanami.com/2016/09/22/financial-statements-now-audited-big-data/> adresinden erişildi.

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- Yazılar, Microsoft Windows Word veya Mac OS programla yazılmalı ve CD - DVD veya Flash diske kaydedilerek yada e-mail ile dergiye 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 metninin 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 bir 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@turmobil.org.tr