

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

ASMMMO Adına Sahibi / Owner

Turgut Bahadır - *ASMMMO Başkanı*

Baş Editör / Head Editor

Prof. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - *Ankara Üniversitesi*

Editörler / Editors

Prof. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - *Ankara Üniversitesi*

Muhasebe Alan Editörü / Accounting Field Editor

Doç. Dr. Hüseyin TEMİZ - *Samsun Üniversitesi*

Vergi Alan Editörü / Taxation Field Editor

Doç. Dr. Rükân Kutlu KORLU - *İzmir Demokrasi Üniversitesi*

Editör Yardımcıları / Assistant Editors

Dr. Öğr. Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Arş. Gör. Dr. İsmail Hakkı ÜNAL - *İzmir Demokrasi Üniversitesi*

Teknik Editör / Technical Editor

Doç. Dr. Yasin ŞEKER - *Hitit Üniversitesi*

Türkçe ve İngilizce Dil Editörü / Turkish and English Language Editor

Dr. Öğr. Üyesi Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN - *Ondokuz Mayıs Üniversitesi*

Yayın Kurulu Sekreteri / Editorial Staff

Öğr. Gör. Dr. Can FİDANCAN - *Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi*

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Vergi alanında Türkçe ve İngilizce yayın kabul eden, yılda 2 kez (Şubat ve Ağustos aylarında) yayınlanan, uluslararası, hakemli, süreli yayın.

International, peer-reviewed journal which accepts articles in Accounting and Taxation disciplines in English or in Turkish and publishes two times a year (in February and August).

All copyrights are reserved by
Chamber of Certified Public Accountants of Ankara (ASMMMO).

E-ISSN 2564-6591

Views expressed in Journal of Accounting and Taxation Studies are those of authors. Those views do not reflect the opinions of ASMMMO.

Authors have to apply JATS (MUVU) system on dergipark.gov.tr/muvu to submit their papers due to blind peer review. Assigned referees should complete their evaluations in 4 weeks and authors are informed about the process immediately.

Additionally it has indexed by Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar, the Directory of Research Journal Indexing (DRJI), CABELLS Scholarly Analytics and Academic Scientific Journals (CiteFactor) which are international disciplinary indexes and by TR DIZIN (ULAKBİM), Social Sciences Citation Index (SOBIAD), and ASOS Index which are Turkish national indexes.

JATS is published two times (in February and August) a year as an international academic and peer-reviewed journal.

Aim of this review is evaluation of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Taxation with regards to our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

The scope of our journal consists of works that are directly or interdisciplinary related to the field of Accounting and Tax, but the Accounting and Tax aspects are dominant.

For Manuscript Submission

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

For Additional Inquiries

jatsedit@gmail.com

Headquarter and Inquiry Address:

Ankara SMMM Odası
Kumrular Cad. No:26 06440 Kızılay/Ankara/TURKEY

Phone : (+90) 312 232 33 77

Fax : (+90) 312 231 71 17

E-mail : JatsEdit@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları

Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası (ASMMMO)'na aittir.

E-ISSN 2564-6591

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.

Bu fikirler ASMMMO'nin görüşlerini yansıtmaz.

MUVU (JATS) Dergisi Ulakbim Dergipark sistemi (dergipark.gov.tr/muvu) üzerinden makale kabul etmektedir. Hakem değerlendirmeleri de kör hakemlik sistemi ile bu arayüz üzerinden gerçekleştirilmektedir. Tayin edilmiş olan hakemlere değerlendirme süresi olarak 4 hafta verilmektedir. Yazarlar da tüm süreç içinde ivedilikle bilgilendirilmektedir. Ayrıca uluslararası dizin indekslerinden Index Copernicus, EBSCOHOST Business Source Complete, Google Scholar ile Directory of Research Journal Indexing (DRJI)'de, CABELLS Scholarly Analytics, Academic Scientific Journals (CiteFactor)'da, ulusal indekslerden TR DİZİN (ULAKBİM), Sosyal Bilimler Atif Dizini (SOBİAD) ile ASOS İndeks'te taranmaktadır.

Yılda iki defa (Şubat ve Ağustos aylarında) yayınlanan, uluslararası akademik ve hakemli bir dergidir.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Vergi Alanındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Dergimizin kapsamını Muhasebe ve Vergi alanı ile doğrudan veyahut disiplinlerarası temelde ilişkilendirilmiş fakat Muhasebe ve Vergi yönü ağır basan çalışmalar oluşturmaktadır.

Makale gönderme adresi

<http://dergipark.gov.tr/muvu>

Bilgi Talepleriniz İçin

JatsEdit@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi:

Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara/TÜRKİYE

Telefon : (+90) 312 232 33 77

Belgeç : (+90) 312 231 71 17

E-posta : JatsEdit@gmail.com

Telif Hakkı Politikası

Makale sorumlu yazarı olarak tüm yazarlar adına;

- Sunulan makalenin yazar(lar)ın orijinal çalışması olması;
- Yazar olarak listelenen herkesin ICMJE (www.icmje.org) tarafından önerilen yazarlık kriterlerini karşılaması istenmektedir. ICMJE, yazarların şu 4 kriteri karşılamasını önermektedir:
 1. Tüm yazarların bu çalışmaya bireysel olarak katılmış olmak (çalışmanın içeriğine/tasarımına; ya da çalışma için verilerin toplanmasına, analiz edilmesine ve yorumlanmasına önemli katkı sağlamış olmak) ve bu çalışma için her türlü sorumluluğu almak;
 2. Yazı taslağını hazırlamış ya da önemli fikinsel içeriğin eleştirel incelemelerini yapmış olmak;
 3. Tüm yazarların sunulan makalenin son halini gördüklerini ve gözden geçirerek onaylamak;
 4. Çalışmanın herhangi bir bölümünün geçerliliği ve doğruluğuna ilişkin soruların uygun şekilde soruşturulduğunun ve çözümlendiğinin garantisini vermek amacıyla çalışmanın her yönünden sorumlu olmayı kabul etmek.
- Sunulan makalenin tüm yazarlarından makaleyle ilgili formda yer alan taahhütlerde bulunma hususunda yetki aldığını, bu nedenle doğmuş veya doğabilecek tüm uyuşmazlıklardan sorumlu olunacağını;
- Tüm yazarlarla ilgili kurum ve e-mail bilgilerinin ayrıca ORCID kodlarının Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi Makale Gönderme Sistemi'ne doğru girildiğini;
- Makalenin başka bir yerde basılmadığını veya basılmak için sunulmadığını (Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 'ne gönderilen eserlerin daha önce herhangi bir dergide değerlendirme sürecinde olmadığını, yayımlanmamış ya da yayım için kabul edilmemiş olması gerekmektedir. Herhangi bir bilimsel toplantıda sunulmuş ve yayımlanmamış olan yazılarda, toplantının adı, yeri ve tarihi dipnot olarak belirtilmelidir.);
- Makalede bulunan metnin, şekillerin ve belgelerin diğer şahıslara ait olan "Telif Haklarını" ihlal etmediğini;
- Basım, yayım, dağıtım ve İnternet yoluyla iletim de dahil olmak üzere her türlü kamuya iletim haklarını Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi yayının kurulunca sınırsız olarak kullanılmak üzere izin verdiğini kabul ve taahhüt etmelidir.

Copyright Policy

- On behalf of all authors, as the corresponding author of the manuscript, I warrant that:
- The manuscript submitted is my/our own original work;
- The journal accepts Authorship which defined as ICMJE criterias. “The ICMJE recommends that authorship be based on the following 4 criteria:
 1. Substantial contributions to the conception or design of the work; or the acquisition, analysis, or interpretation of data for the work;
 2. Drafting the work or revising it critically for important intellectual content;
 3. Final approval of the version to be published;
 4. Agreement to be accountable for all aspects of the work in ensuring that questions related to the accuracy or integrity of any part of the work are appropriately investigated and resolved.
- I was authorised by all authors to transfer all royalties related with the manuscript and to enter into a binding contract with the journal as detailed in this Copyright & Publishing Policy Consent Form and I will be responsible in the event of all disputes that have occurred and that may occur,
- Institution, E-mail and ORCID Codes of all authors have been entered into the Journal of Accounting and Taxation Studies manuscript submission page
- All authors have seen and approved the manuscript as submitted (Journal of Accounting and Taxation Studies receives submissions that are not previously published and/or are not submitted and/or being considered for publication elsewhere). The name, place and the date of the meeting should be written as footnote if manuscripts were presented in any scientific meeting;
- The text, illustrations, and any other materials included in the manuscript do not infringe upon any existing copyright or other rights of anyone.
- I transfer processing, reproduction, representation, printing, distribution, and online transmittal, to Journal of Accounting and Taxation Studies Editorial Board with no limitation whatsoever.

ULUSLARARASI İNDEKSLER / INTERNATIONAL INDEXES

INDEX  COPERNICUS
INTERNATIONAL



Directory of Research Journals Indexing



CABELLS
SCHOLARLY ANALYTICS

ULUSAL İNDEKSLER / TURKISH LOCAL INDEXES



TR DİZİN

SÖBIAD



İZLEMEDE OLAN BAŞVURULAR / OTHER SUBMISSIONS IN MONITORING PROGRESS



Copyright: Tüm hakları saklıdır. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayımlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal can not be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

JOURNAL OF ACCOUNTING AND TAXATION STUDIES

Bilim Danışma Kurulu/Science Advisory Board

Prof. Dr.	Abdurahman AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Abdülmecid NUREDİN	Uluslararası Vizyon Üniversitesi	Gostivar	Makedonya
Prof. Dr.	Abitter ÖZULUCAN	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Adnan DÖNMEZ	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Adnan SEVİM	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ahmet Vecdi CAN	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali ALAGÖZ	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Ali DERAN	Tarsus Üniversitesi	Mersin	Türkiye
Doç. Dr.	Antonella RUSSO	Universita degli Studi di Napoli	Napoli	İtalya
Doç. Dr.	Aydın GERŞİL	Adnan Menderes Üniversitesi	Aydın	Türkiye
Prof. Dr.	Aylin POROY ARSOY	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Ayşe Banu BAŞAR	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Aziz Arman KARAGÜL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Banu Esra ASLANERTİK	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Başak ATAMAN GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Batuhan GÜVEMLİ	Trakya Üniversitesi	Edirne	Türkiye
Prof. Dr.	Beyhan MARŞAP	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Bırol YILDIZ	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Burcu ASLANTAŞ ATEŞ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Prof. Dr.	Burçin BOZDOĞANOĞLU	Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi	Balıkesir	Türkiye
Prof. Dr.	Cemal İBİŞ	Işık Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Cevdet Yiğit ÖZBEK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Çağnur BALSARI	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Davut AYGÜN	Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi	Rize	Türkiye
Prof. Dr.	Durmuş ACAR	Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi	Burdur	Türkiye
Prof. Dr.	Dursun ARIKBOĞA	Yeditepe Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Duygu ANIL KESKİN	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Emrah FERHATOĞLU	Eskişehir Osmangazi Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Ercan BAYAZITLI	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Erdal YILMAZ	Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi	Ağrı	Türkiye
Prof. Dr.	Erkan AYDIN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Erkan ÖZTÜRK	Kırklareli Üniversitesi	Kırklareli	Türkiye
Prof. Dr.	Ersan ÖZ	Pamukkale Üniversitesi	Denizli	Türkiye
Prof. Dr.	Fatih Coşkun ERTAŞ	Atatürk Üniversitesi	Erzurum	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma PAMUKÇU	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Fatma TEKTÜFEKÇİ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Fevzi Serkan ÖZDEMİR	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU	Bahçeşehir Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Ganite KURT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Gürbüz GÖKÇEN	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye

Prof. Dr.	Haluk BENGÜ	Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi	Niğde	Türkiye
Prof. Dr.	Hasan UYGURTÜRK	Karabük Üniversitesi	Karabük	Türkiye
Prof. Dr.	Hikmet ULUSAN	Bozok Üniversitesi	Yozgat	Türkiye
Prof. Dr.	Hilmi ÜNSAL	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Hou Shou PENG	National Taipei University	Taipei	Tayvan
Doç. Dr.	Hümeyra ADIGÜZEL	Bahçeşehir Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Doç. Dr.	Hüseyin TEMİZ	Samsun Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	İbrahim AKSU	İnönü Üniversitesi	Malatya	Türkiye
Prof. Dr.	İdris VARICI	Ondokuz Mayıs Üniversitesi	Samsun	Türkiye
Prof. Dr.	İlker KIYMETLİ ŞEN	İstanbul Ticaret Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	İsmail BEKÇİ	Süleyman Demirel Üniversitesi	Isparta	Türkiye
Prof. Dr.	Joshua RONEN	New York Üniversitesi	Manhattan, NY	ABD
Prof. Dr.	Kadir GÜRDAL	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Kıymet ÇALIYURT	Trakya Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Lúcia L. RODRIGUES	University of Minho	Porto	Portekiz
Prof. Dr.	Mehmet KOCAKULAH	University of Southern Indiana	Evansville, IN	ABD
Prof. Dr.	Mehmet ÖZBİRECİKLİ	Mustafa Kemal Üniversitesi	Hatay	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet TOSUNER	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mehmet YÜCE	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Melih ERDOĞAN	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Metin SABAN	Bartın Üniversitesi	Bartın	Türkiye
Doç. Dr.	Michael ALLES	Rutgers University	New Brunswick, NJ	ABD
Doç. Dr.	Musa GÖK	İzmir Demokrasi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Mustafa İPÇİ	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Nalân AKDOĞAN	Başkent Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Nevran KARACA	Sakarya Üniversitesi	Sakarya	Türkiye
Prof. Dr.	Nilüfer TETİK	Akdeniz Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Nuran CÖMERT	Marmara Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Orhan ÇELİK	Ankara Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Doç. Dr.	Ömer Faruk DEMİRKOL	Harran Üniversitesi	Şanlıurfa	Türkiye
Prof. Dr.	Önder KAYMAZ	Clarion Üniversitesi	Clarion, PA	ABD
Prof. Dr.	Özhan ÇETİNKAYA	Uludağ Üniversitesi	Bursa	Türkiye
Prof. Dr.	Raif PARLAKKAYA	Necmettin Erbakan Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Recep PEKDEMİR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Saime ÖNCE	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Sami KARACAN	Kocaeli Üniversitesi	Kocaeli	Türkiye
Prof. Dr.	Seçkin GÖNEN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Selahattin KARABINAR	İstanbul Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Semra KARACAER	Hacettepe Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serap YANIK	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Serdar ÖZKAN	İzmir Ekonomi Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Seval KARDEŞ SELİMOĞLU	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Seyfi YILDIZ	Kırıkkale Üniversitesi	Kırıkkale	Türkiye
Prof. Dr.	Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Supriti MISHRA	International Management Institute	New Delhi, Delhi	Hindistan
Prof. Dr.	Süleyman UYAR	Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi	Antalya	Türkiye
Prof. Dr.	Süleyman YÜKÇÜ	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Swaminathan SRIDHARAN	Northwestern University	Evanston, IL	ABD
Prof. Dr.	Şaban UZAY	Erciyes Üniversitesi	Kayseri	Türkiye
Doç. Dr.	Şerife SUBAŞI	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Tuba UÇMA UYSAL	Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi	Muğla	Türkiye
Prof. Dr.	Türker SUSMUŞ	Ege Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ülkü ERGUN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Ümmühan ASLAN	Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi	Bilecik	Türkiye
Prof. Dr.	Vedat EKERGİL	Anadolu Üniversitesi	Eskişehir	Türkiye
Prof. Dr.	Volkan DEMİR	Galatasaray Üniversitesi	İstanbul	Türkiye
Prof. Dr.	Yıldız ÖZERHAN	Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi	Ankara	Türkiye
Prof. Dr.	Yunus CERAN	Selçuk Üniversitesi	Konya	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep ARIKAN	Dokuz Eylül Üniversitesi	İzmir	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep HATUNOĞLU	Sütçü İmam Üniversitesi	Kahramanmaraş	Türkiye
Prof. Dr.	Zeynep TÜRK	Korkut Ata Üniversitesi	Osmaniye	Türkiye

SUNUŞ

Değerli MUVU Okurları,

Türkiye'de 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan ve 11 ilimizde yıkıcı etkisi görülmüş olan depremler, ülkemizin en acı günlerinden biri ve "asrın felaketi" olarak tarihe geçen depremler olmuştur. Yol açtığı kayıplar hepimizi derinden üzmüştür. Merkez üssü ve yakın çevresindeki illerimizde binlerce insanımızın yaşamını yitirmesine, sevdiklerimizin bizden ayrılmasına sebep olmuştur.

Muhasebe bilim alanında çalışan öğretim elemanları olarak müşfik ve nahif kişiliği ile herkesin gönlünde müstesna bir yer edinmiş olan çok kıymetli hocamız Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ ve eşi Rana ÖZBİRECİKLİ'nin bu depremde vefat etmiş olmaları da bizi derinden sarsmıştır. Çünkü hepimizin içinden onları göçük altından kurtarabilmek adına bir şeyler yapmak geçmiş, ancak hiçbir şey yapamamış olmanın verdiği derin teessür unutulmaz bir üzüntü olarak hafızamızda kalmıştır.

Değerli Okurlar,

Her birimizin doğrudan ya da dolaylı olarak Mehmet Hocam'a uzanan bir hatırası mutlaka vardır...

Mehmet Hocamız bu anılarda yaşayacak. Ama kendi gücümüzün yettiği her imkânı kullanarak biz de onun aziz hatırasını yaşatmayı kendimize bir vefa görevi bildik. Bu amaçla da MUVU Dergimizin aynı yıl içinde ve mümkün olan en kısa zamanda özel sayı çıkarmasına karar verdik.

Özel sayımıza makaleleri ile başvuran tüm yazarlarımıza gönülden teşekkür ederim. Ayrıca bu süreçte özel bir ihtimam ile bu eserleri değerlendiren çok kıymetli Hakemlerimize, Dergimizin Danışma ve Yayın Kurulu Üyeleri'ne şükranlarımı sunarım.

Mehmet Hocamıza ve Eşi Rana Hanım'a Allah'tan rahmet diler; çocukları Ozan ve Dündar Emre'ye, ailesine, yakınlarına, öğrencilerine, sevenlerine ve tüm Muhasebe bilim camiasına başsağlığı dilerim. Allah mekânlarını cennet, makamlarını âlî eylesin inşallah.

Bu vesileyle bir kez daha Milletimize başsağlığı dilerim. Depremde yaşamını yitiren tüm vatandaşlarımıza Allah'tan rahmet; halen rahatsızlıkları devam eden, yeniden sıcak bir yuva özlemi çeken afetzedelerimize de geçmiş olsun dilerim.

Yayın Kurulu A.,
Prof. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
MUVU Dergisi Baş Editörü

İçindekiler

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Fahrettin PALA Hasan AYAYDIN	Analysis on Moderator Effect of Environmental Factors in The Relationships Among Entrepreneurial Orientation, Innovation Capacity and Financial Performance	1
Ömer Orbay ÇETİN Tunga BOZDOĞAN	Digital Transformation of Accounting in Industry 4.0 Perspective and an Empirical Study on Turkish Accounting Education	31
Nurettin KOCA	The Relationship between Academics' Personality Traits and Accounting Students' Academic Motivation and Academic Self-Efficacy	53
Mehmet GÜNLÜK Murat ÖZCAN Metin SABAN	Muhasebe Meslek Mensuplarının Teknoloji Hazır Bulunuşluk Durumlarının Bireysel İş Performansları Üzerindeki Etkisi	69
Zeynep HATUNOĞLU Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI	Dijitalleşmenin Denetim Ücretlerine Yansımalarının Araştırılması	87
Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT Şükran GÜNGÖR TANÇ Hasan KOÇYİĞİT	Türkiye'de Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Muhasebe Meslek Mensupları Örneği	105
Zehra HABERAL	Enflasyon Düzeltmesinde Net Parasal Pozisyondaki Kâr veya Zararın Hesaplanması: Türk Bankacılık Sektörüne Yönelik Bir Araştırma	121
Meltem ALTIN	Yönetim Kurulu ve Firma Özelliklerinin Firma Performansı Üzerindeki Etkisinin Meta Analiz Yöntemiyle İncelenmesi	141

İçindekiler

TEORİK MAKALE

Hüseyin ÖZYİĞİT	İşletmelerde Sürdürülebilir Yönetim Muhasebesinin Gerekliği	159
Özkan SARISOY	Daha Az Karmaşık İşletmeler için Bağımsız Denetim Standartlarına Doğru: Uluslararası Denetim Standartları ile Bir Karşılaştırma	185
Süleyman YÜKÇÜ Selda KORGA	Asya Opsiyon Sözleşmelerinin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Kapsamında Muhasebeleştirilmesi	209

DERLEME

Zeynep YAROĞLU	Denetim Kalitesi Çerçevesi: Ülkelerarası Bir Karşılaştırma	227
Berrak SOYALP SOLAKOĞLU İlker KIYMETLİ ŞEN	Türkiye’de Uygulanan Vergi Affı Yasalarının Muhasebe Kayıtlarına Yansımaları ve TFRS/TMS Çerçevesinde Değerlendirilmesi	261
Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ	Yeniden Değerleme Uygulamalarında Son Yasal Düzenlemeler ve Önceki Revizyonların Etkileri	279
Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Reyhan ERSOY CAN	Hile ile Mücadelede Kırmızı Bayraklar ve Hile Karosunun Rolü: Çalışan Hilesi Açısından Bir Değerlendirme	303

Contents

RESEARCH ARTICLE

Fahrettin PALA Hasan AYAYDIN	Girişimcilik Yönelimi, İnovasyon Kapasitesi ve Finansal Performans Arasındaki İlişkide Çevresel Faktörlerin Moderatör Etkileri Üzerine Bir Araştırma	1
Ömer Orbay ÇETİN Tunga BOZDOĞAN	Endüstri 4.0 Perspektifinde Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Türk Muhasebe Eğitime İlişkin Ampirik Bir Çalışma	31
Nurettin KOCA	Akademisyenlerin Kişilik Özellikleri ile Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Akademik Güdülenmeleri ve Akademik Öz Yeterlikleri Arasındaki İlişki	53
Mehmet GÜNLÜK Murat ÖZCAN Metin SABAN	The Effect of Accounting Professionals' Technology Readiness on Their Individual Job Performance	69
Zeynep HATUNOĞLU Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI	Investigation of the Reflections of Digitalization on Audit Fees	87
Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT Şükran GÜNGÖR TANÇ Hasan KOÇYİĞİT	A Research on the Development of Forensic Accounting Profession in Türkiye: The Case of Accounting Professionals	105
Zehra HABERAL	Calculation of Profit or Loss in Net Monetary Position in Inflation Adjustment: A Research on the Turkish Banking Sector	121
Meltem ALTIN	A Meta-Analysis of the Effect of Board and Firm Characteristics on Firm Performance	141

Contents

THEORETICAL ARTICLE

Hüseyin ÖZYİĞİT	Necessity Of Sustainable Management Accounting In Businesses	159
Özkan SARISOY	Towards International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities: A Comparison with the International Standards of Auditing	185
Süleyman YÜKÇÜ Selda KORGA	Accounting of Asian Options Contracts Within The Scope of The Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TAS-TFRS)	209

REVIEW

Zeynep YAROĞLU	Audit Quality Frameworks: A Cross-National Comparison	227
Berrak SOYALP SOLAKOĞLU İlker KIYMETLİ ŞEN	Reflection of Tax Amnesty Laws Applied in Türkiye into Accounting Records and Evaluation Within the Framework of TAS/TFRS	261
Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ	Latest Legal Regulations on Revaluation Applications and The Effects Of Previous Revisions	279
Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Reyhan ERSOY CAN	The Role of Red Flags and Fraud Diamond in the Fraud Struggle: An Evaluation in Terms of Employee Fraud	303



Analysis on Moderator Effect of Environmental Factors in The Relationships Among Entrepreneurial Orientation, Innovation Capacity and Financial Performance*

Fahrettin PALA¹
Hasan AYAYDIN²

Abstract

The aim of the study is to conduct research on the moderator effects of environmental factors on the relationships among entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance. From this perspective, the main objective of the levels of the study is to investigate the relationship of the dimensions of entrepreneurial orientation; "innovation, proactivity and risk-taking" with innovation capacity and financial performance, and to reveal the moderator effects of environmental dynamism and environmental competition on these relationships. The population of the research for this purpose is constituted by Turkey's production centers in Istanbul and Kocaeli regions. The sample of the study, however, consists of 210 executives of the companies with an R&D center and 50 or more employees determined by the judgmental sampling method. The survey technique is used to obtain the data due to its superior data analysis features. The structural equation model was used to test the framed hypotheses. Both SPSS and SmartPLS3 software are utilized in the analysis of the data obtained collected by courtesy of the surveys. According to the analysis results; it is determined that entrepreneurial orientation has an effect on the innovation capacity. Nevertheless, no significant effects of entrepreneurial orientation and innovation capacity on financial performance are detected. It is asserted that the moderator effects of environmental factors on the relationship among entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance, which constitute the main objective of the study, are not statistically significant.

Keywords: Entrepreneurial Orientation, Innovation Capacity, Financial Performance, Moderator Variable, SmartPLS.

JEL Codes: L25, L26, O32.

Girişimcilik Yönelimi, İnovasyon Kapasitesi ve Finansal Performans Arasındaki İlişkide Çevresel Faktörlerin Moderatör Etkileri Üzerine Bir Araştırma

Öz

Çalışmanın amacı girişimcilik yönelimi, inovasyon kapasitesi ve finansal performans arasındaki ilişkide çevresel faktörlerin moderatör etkileri üzerine bir araştırma yapmaktır. Bu noktadan hareketle çalışmanın asıl amacı, girişimcilik yönelimi boyutları; "yenilikçilik, proaktiflik ve risk alma" ile inovasyon kapasitesi ve finansal performans kavramları arasındaki ilişki düzeylerini tespit etmek ve bu ilişkide çevresel dinamizm ve çevresel rekabet gücünün moderatör etkisini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın evrenini Türkiye'nin üretim merkezlerinden İstanbul ve Kocaeli bölgesi oluşturmaktadır. Çalışmanın örneklemini ise 50 ve üzeri çalışanı ile AR-GE merkezi olan kasıtlı örnekleme yöntemiyle belirlenmiş 210 firma yöneticisi oluşturmaktadır. Verilerin elde edilmesinde üstün veri analizi sunma özelliklerinden dolayı anket tekniği kullanılmıştır. Anketler sonucu elde edilen verilerin analizinde SPSS ve SmartPLS3 programlarından yararlanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre; girişimcilik yöneliminin inovasyon kapasitesi üzerinde etkili olduğu tespit edilmiştir. Ancak girişimcilik yöneliminin ve inovasyon kapasitesinin finansal performans üzerinde anlamlı herhangi bir etkisi tespit edilememiştir. Çalışmanın asıl amacını oluşturan, girişimcilik yönelimi, inovasyon kapasitesi ve finansal performans arasındaki ilişkide çevresel faktörlerin moderatör etkilerinin de istatistiki olarak anlamlı olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Girişimcilik Yönelimi, İnovasyon Kapasitesi, Finansal Performans, Moderatör Değişken, SmartPLS.

JEL Kodları: L25, L26, O32.

*This study is derived from a doctoral dissertation (conducted at the Institute of Social Sciences of Gümüşhane University supported under the project number 18.F2911.07.01 accepted by the Scientific Research Projects Coordination of Gümüşhane University) which was written by Fahrettin PALA under the supervision of Prof. Dr. Hasan AYAYDIN.

¹ **Corresponding Author:** Fahrettin PALA, Asst. Prof. Dr., Gümüşhane University, KAD Vocational School Department of Accounting and Tax, Gümüşhane, Türkiye, E-mail: pala_tr1980@hotmail.com, ORCID: 0000-0001-9565-8638.

² Hasan AYAYDIN, Prof. Dr., Gümüşhane University, F.E.A.S., Department of Business Administration, Gümüşhane, Türkiye, E-mail: hayaydin61@gumushane.edu.tr, ORCID: 0000-0002-5395-1411.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Pala, F., Ayaydin, H. (2023). Analysis on moderator effect of environmental factors in the relationships among entrepreneurial orientation, innovation capacity and financial performance. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 1-29. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1260008>



1. INTRODUCTION

Along with increasing technological changes and developments, global competition and changing business environments have made innovation and entrepreneurship activities of companies vital. Innovation has become an increasingly crucial and widely utilized concept within the last two decades. The most important factor that makes this concept so essential is undoubtedly one of the leading factors that provide value-added and benefits for companies and economies (Aras et al., 2014). Innovation is considered one of the most crucial sources of sustainable competitive advantage in an increasingly changing environment. The reasons why this concept is considered one of the most important sources of sustainable competitive advantage are that it causes product and process improvements, helps companies sustain, allows them to grow rapidly, makes continuous improvements that make them more efficient, and ultimately become more lucrative than non-innovative companies (Atalay, Anafarta and Sarvan, 2013: 226).

Many companies perceive innovation as a viable and permanent source of competitive advantage to maintain their growth and performance under these increasingly complex and competitive market conditions. The necessity of innovation has been widely recognized and most leaders have realized that being successful over a longer period depends on innovative processes within the organization (Kolaric and Mitrovica, 2013).

Financial performance is described as the evaluation of the extent to which companies have achieved their goals throughout a certain period based on financial performance evaluation criteria (Bulut, Yılmaz and Alpkın 2009; Ersarı, 2018). It is seen that commonly used variables in financial performance measurement in the literature consist of return on assets (ROA), return on equity (ROE), turnover profitability, market share size, increase in revenues, investment, and economic profitability (Resmi, Begum and Hassan, 2018; Lakhwani, Tiwari and Jauhari, 2017; Kamatra and Kartikaningdyah, 2015; Öncü, Bayat, Kethüda and Zengin, 2015). In this study, the company's financial performance is measured with a four-question perceptual perspective consisting of "the return on assets (profit/total assets), economic profitability (profit before interest and tax/total assets), return on sales (profit/net sales) and return on equity (profit/ equity).

Environmental dynamism is defined as the rate and unpredictability of changes in a firm's external environment (Zhang, 2006: 89). Environmental uncertainties can be expressed as the rate of change and innovation in the sectors, as well as uncertainties or unpredictability in the actions of competitors and customers (Burns and Stalker, 1961; Lawrence and Lorsch, 1967; Miller and Friesen, 1983; Ozsomer, Calantone and Benedetto, 1997). Various definitions have been made in the literature regarding competitiveness. Nevertheless, the most general definition is the one made by the President's Commission on Industrial Competitiveness (1985). Accordingly, environmental competitiveness is described as "the degree to which countries may produce goods and services in accordance with the tests of international markets while simultaneously protecting and expanding the real income of their citizens under free and fair market conditions" (President's Commission on Industrial Competitiveness, 1985: 5).

Miller (1983) defined the dimensions of entrepreneurial orientation in three dimensions "innovation, proactivity and risk-taking". Similarly, Covin and Slevin (1991) used three sub-dimensions of entrepreneurial orientation, namely, "innovation, proactivity, and risk-taking". Nonetheless, Lumpkin and Dess (2001) stated that the entrepreneurial orientation function had a multidimensional character and, as Miller (1983) and Covin and Slevin (1991) claimed, that it did not merely have three sub-dimensions, but also "autonomy and competitive aggression". Notwithstanding, the dimensions of entrepreneurial orientation are commonly considered as "innovation, proactivity, and risk-taking" in strategy and entrepreneurship literature. In the study, the dimensions of innovation, proactivity, and risk-taking are also taken into consideration as widely used in the literature.

The existence of contradictory findings in the relationship between innovation capacity, entrepreneurial orientation dimensions, and financial performance in the literature indicates that there

may be other variables (for instance, mediator and moderator variables) that affect such a relationship. Therefore, the aim of the study is to determine the moderator effects of environmental factors (environmental dynamism and environmental competition) on the relationship among entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance. To this end, the study consists of five parts. In the first part, the introduction part explained. In the second part, empirical and theoretical studies in the literature are reviewed and hypotheses are established in compliance with the literature as well as the general arguments of the related theory. In the third part, the dataset and methodology of the research are presented. Following the explanation of the findings and comments in the fourth part, the conclusions and recommendations are explained in the fifth and the last part of the study.

2. LITERATURE REVIEW AND RESEARCH HYPOTHESES

The common assumption in the studies conducted on the relationship between entrepreneurial orientation and dimensions and innovation capacity in the literature involves the existence of a positive and significant relationship between entrepreneurial orientation and dimensions and innovation capacity.

The existence of this relationship has also been confirmed by studies by authors such as (Omar, Aris and Nazri, 2016; Ribau, Moreira and Raposo, 2017; Etriya, Scholten, Wubben and Omta, 2012; Noor and Aljanabi, 2015). Based on all these studies, it is predicted that there is a significant and positive relationship in compliance with the basic arguments of the related theory. Accordingly, the following hypotheses are established.

H1: There is a statistically significant and positive relationship between entrepreneurial orientation and innovation capacity.

H1a: There is a statistically significant and positive relationship between the innovation dimension and innovation capacity.

H1b: There is a statistically significant and positive relationship between the proactivity dimension and innovation capacity.

H1c: There is a statistically significant and positive relationship between the dimension of risk-taking and innovation capacity.

Studies in the literature have extensively investigated the effect of entrepreneurial orientation on firm performance (Vu, 2017). The common assumption in the literature on strategy and entrepreneurship involves the presence of a positive relationship between entrepreneurial orientation and firm performance. The existence of this relationship has been confirmed by the studies conducted by authors such as Covin and Slevin, 1986; Zahra and Covin, 1995; Wiklund, 1999; Lumpkin and Dess, 2001; Wiklund and Shepherd, 2005; Altuntaş and Dönmez, 2010; Ayaydın and Karaaslan, 2016; Platin and Ergun, 2017; Mukarutesi, 2018). Based on all these studies, it is predicted that there is a significant and positive relationship parallel to the literature in line with the basic arguments of the related theory. Accordingly, the following hypotheses are established.

H2: There is a statistically significant and positive relationship between entrepreneurial orientation and financial performance.

H3: There is a relationship between entrepreneurial orientation and financial performance through innovation capacity.

The relationship between dimensions of entrepreneurial orientation and financial performance has been extensively investigated in the literature. The common assumption in the strategy and entrepreneurial literature involves the existence of a positive relationship between dimensions of entrepreneurial orientation, innovation, and proactivity, with financial performance. The existence of this relationship has also been confirmed by authors such as (Rezand and Ortt, 2018; Kee and Rahman, 2017; Özer, Yılmaz and Avcı, 2017; Aminu, 2016; Özer, 2011; Muzaffar, 2011; Ağca and

Kandemir, 2008). Based on all these studies, it is predicted that there is a significant and positive relationship parallel to the literature in compliance with the basic arguments of the related theory. In this respect, the following hypotheses are established.

H2a: There is a statistically significant and positive relationship between the innovation dimension and financial performance.

H2b: There is a statistically significant and positive relationship between the proactivity dimension and financial performance.

In the strategy and entrepreneurship literature, it has been stated that the direction of the relationship between financial performance and risk-taking, which is one of the entrepreneurial orientation dimensions, is quite different. There are studies that reveal that no significant relationship exists between risk-taking and financial performance, as well as studies that reveal that the existence of a significant and positive relationship. The existence of this relationship has been confirmed by authors such as (Rezaei and Ortt, 2018; Aminu, 2016; Mason, Floreani, Miani, Beltrame and Cappelletto, 2015; Filser and Eggers, 2014; Koe, 2013; Muzaffar, 2011; Rauch, Wiklund, Lumpkin, and Frese, 2009; Zahra and Garvis, 2000). Based on all these studies, it is predicted that there is a significant and positive relationship parallel to the literature in line with the basic arguments of the related theory. In this direction, the following hypotheses are established.

H2c: There is a statistically significant and positive relationship between the risk-taking dimension and financial performance. The literature has extensively studied the relationship between innovation capacity and financial performance. The common assumption in the literature involves the fact that innovation capacity has a greater effect on financial performance. The existence of this relationship has been confirmed by authors such as Alam, Arumugam, Nor, Kaliappan, and Fang, 2013; Naala, Nordin and Omar, 2017; Omar, Aris and Nazri, 2016; Yuan, Shin, He, and Kim, 2016; Aini, Shen, Musdaieq and Handayani, 2013; Dadfar, Dahlgard, Brege and Alamirhoor, 2013; Talaja, 2013; Marques and Ferreira, 2009; Guan and Ma, 2003. Based on all these studies, it is predicted that a significant and positive relationship exists parallel to the literature in compliance with the basic arguments of the related theory. Accordingly, the following hypotheses are established.

H4: There is a statistically significant and positive relationship between innovation capacity and financial performance.

In the study, environmental factors are classified into two dimensions, namely, environmental dynamism and environmental competition based on the studies of Jayaram, Oke and Prajogo (2014). The literature has extensively investigated the moderator effect of environmental factors on the relationship between entrepreneurial orientation and financial performance. Studies conducted on the moderator effect of environmental factors on the relationship between entrepreneurial orientation and financial performance revealed different results. Among these results, there are studies (Zahra & Covin, 1995; Lumpkin and Dess, 2001; Wiklund and Shepherd, 2005) revealing that environmental factors have a moderator effect on the relationship between entrepreneurial orientation and financial performance. There are studies revealing that the moderator effect of environmental factors in the effects of entrepreneurial orientation and entrepreneurial orientation dimensions on financial performance is positive (Zahra, 1991; Hameed and Ali, 2011; Casillas, Moreno and Barbero, 2010; Milovanovic and Wittine, 20014; Ali, 2017; Tajeddini and Mueller, 2018). There are studies in the literature that reveal environmental factors do not have a moderator effect on the impacts of entrepreneurial orientation and entrepreneurial orientation dimensions on financial performance. In their study, Milovanovic and Wittine (2014) revealed that environmental factors (environmental dynamism and competition) did not have any moderator effect on the relationship between entrepreneurial orientation and financial performance. Hameed and Ali (2011) revealed in their study that environmental dynamism and entrepreneurship management did not have a moderator effect on the relationship of innovation and risk-taking, which are the dimensions of entrepreneurial

orientation, with financial performance. In the literature, there is no study investigating the moderator effect of environmental factors on the relationship between innovation capacity and financial performance. Studies, such as Jiao, Alon, and Cui (2011) and Schilke (2014) in the literature, have tried to explain the moderator effect of environmental factors on the relationship between innovation capacity and innovation strategies or a firm’s competitive advantage. In this context, in compliance with the basic arguments of the related theory, it is predicted that environmental factors are effective in the relationships among entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance similar those of the literature. In this regard, the following hypotheses are established.

H5: Environmental dynamism positively affects the relationship between entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance. So the higher the dynamism, the stronger the relationship between entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance.

H6: Environmental competition positively affects the relationship between entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance. So the higher the competitive power, the stronger the relationship among entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance.

The research model, established in accordance with all these theories and basic arguments in parallel with the literature, is illustrated in Figure 1.

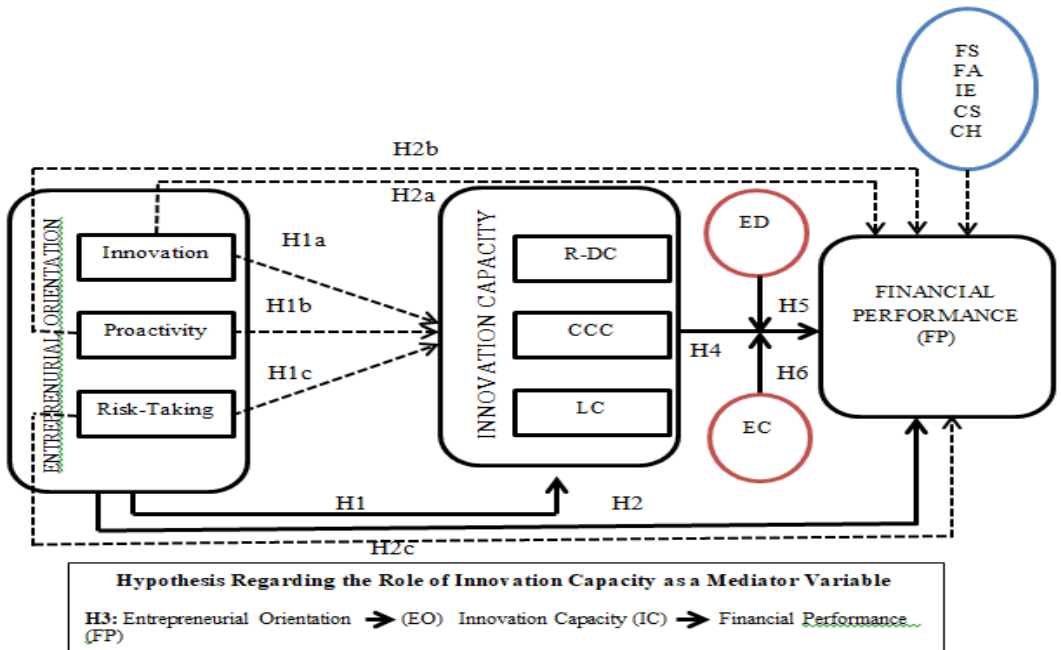


Figure 1. Research Model

3. METHODOLOGY

In this part of the study; data and method, data collection method and tool, and analysis method of the research will be explained.

3.1. Data and Methodology

The research population is constituted by the founders, shareholders, and executives of the companies with R&D centers employing 50 or more employees operating in the Istanbul and Kocaeli regions in Turkey. The judgmental sampling method is used in the selection of the sample from the population. The first reason why these regions and companies are preferred involves the existence of almost all of the studies conducted on SMEs in the literature, and the absence of studies conducted on medium

and large-scale enterprises. The medium and large enterprises included in the scope of the study are located in these regions to eliminate such absence. The second reason involves the requirement for the selection of companies implementing R&D activities for the sake of measuring the innovation capacity to analyze the relationship among the variables in the study. Because R&D activities are the integral parts and preconditions of the innovation process. Information on the companies within the scope of the research is presented in Table 1.

Table 1. Information on the Companies within the Scope of the Research Study

Province	Number of Total R&D Centers Registered in the Directorate General for R&D Incentives	Number of Companies with 50 and More Employees	Number of Companies Included in the Study with R&D Centers Employing 50 and More Employees Registered in the Directorate General for R&D Incentives
İstanbul	352	3631	179
Kocaeli	106	551	31
Total	458	4182	210

Source: Kocaeli Chamber of Commerce, 2018; İstanbul Chamber of Commerce, 2018.

3.2. Data Collection Method and Tool

The survey technique is used as the data collection method in the study, due to its standard data acquisition and the related superior data analysis (Demir and Okan, 2009: 65). The survey consists of combining six different scales and adapting them to the Turkish language. The questionnaire form is designed as a total of seven parts and consists of 59 questions. The first part of the questionnaire form consists of the demographic characteristics of the participants and company information. The second part is the scale on innovation capacity, and it is generated on the basis of the scale developed by Oura, Zilber, and Lopes (2016), which is the most frequently used scale in the literature. The third part is the scale about entrepreneurial orientation and it is generated on the basis of the scale developed by Li, Pei, and Jiang (2017). The fourth part belongs to the scale of environmental factors and is created on the basis of the scale developed by Jayarama, Oke, and Prajogo (2014). The fifth part is the scale related to financial performance, which forms the basis of the research, and the most frequently used financial performance scales in the literature are utilized. The sixth part is the capital structure, and the seventh part is the cash holding scale.

In the survey participants are requested to provide the most appropriate responses to each question regarding innovation capacity, entrepreneurial orientation, and environmental factors. A five-point Likert-type scale (1: Strongly Disagree, 2: Disagree, 3: Partly Agree, 4: Agree, 5: Strongly Agree) is used in rating the questionnaire. A five-point Likert-type scale (1: Extremely Unsuccessful, 2: Unsuccessful, 3: Partially Successful, 4: Successful, 5: Extremely Successful) is used in the rating of financial performance and cash holding scales. A five-point Likert-type scale (1: Decreased considerably, 2: Decreased, 3: Unchanged, 4: Increased, 5: Increased considerably) is used in the rating of the capital structure scale.

In this context, the survey was applied to one executive, preferably an R&D department manager, of each company with 50 or more employees operating in the İstanbul and Kocaeli regions over the period between August 2018 and June 2019. The questionnaire forms are filled out by phone, email or a one-by-one interview.

3.3. The Analysis Method of The Research

SPSS and SmartPLS3 software are used to analyze the data obtained from the surveys. In the data analysis, the reliability test, validity test, explanatory and confirmatory factor analysis and, frequency distribution are performed. Structural equation modeling (SEM), which is widely used by many disciplines, is used to test the hypotheses established in compliance with the aim of the study. There are several different approaches toward SEM. The most widely applied approaches in the literature are the Covariance-based SEM (CB-SEM) and Partial Least Square (PLS-SEM) approaches that concentrate on variance analysis. In this study, the Partial Least Square (PLS-SEM) approach is used. Variables used in the study and information regarding the variables included in the research are presented in Table 2.

Table 2. Definition of the Variables

Variables	Code	Variable Type
ENTREPRENEURIAL ORIENTATION	EO	Independent Variable
Innovation	I	Independent Variable
Proactivity	P	Independent Variable
Risk-Taking	RT	Independent Variable
INNOVATION CAPACITY	IC	Mediator Variable
Research and Development Capacity	R-DC	
Company Characteristics Capacity	CCC	
Learning Capacity	LC	
ENVIRONMENTAL DYNAMISM	ED	Moderator Variable
ENVIRONMENTAL COMPETITION	EC	Moderator Variable
FINANCIAL PERFORMANCE	FP	Dependent Variable
CONTROL VARIABLES		
Firm Size	FS	Control Variable
Firm Age	FA	Control Variable
International Experience	IE	Control Variable
Capital Structure	CS	Control Variable
Cash Holding	CH	Control Variable

In Table 2, descriptive information about the variables included in the research is given. When Table 2 is examined, it is seen that the variables of “innovation, proactivity and risk taking”, which are among the dimensions of entrepreneurial orientation, are exogenous variables, while financial performance is endogenous. It is seen that the variables “Research and Development Capacity, Company Characteristics Capacity and Learning Capacity”, which are among the dimensions of innovation capacity, are mediating variables, while environmental dynamism and environmental competition are moderator variables. Again, it is seen that “Firm Size, Firm Age, International Experience, Capital Structure and Cash Holding” variables, which are thought to be directly and/or indirectly related to the subject of the research, are included in the scope of the study as control variables.

4. ANALYSES AND FINDINGS

Descriptive statistics of the variables within the scope of the research are presented in Table 3.

Table 3. Descriptive Statistics of the Variables

Variables	Sub-dimension	Mean	Std. Dev.	Mean-Variance
Innovation Capacity	R-DC	4.034	3.189	0.652
	CCC*			
	MC	3.945	0.953	0.940
	PC	4.096	0.818	0.671
	AC	3.792	0.937	0.881
	RUC	3.796	0.868	0.754
	SC	3.856	0.936	0.877
Entrepreneurial Orientation	LC	4.073	0.723	0.523
	I	3.984	0.814	0.664
	P	3.671	0.997	0.995
Environmental Competition	RT	3.401	0.928	0.864
	EC	4.334	0.711	0.505
Environmental Dynamism	ED	3.895	0.906	0.824
Financial Performance	FP	3.599	0.648	0.420
Capital Structure	CS	3.064	0.826	0.683
Cash Holding	CH	3.469	0.668	0.447
Firm Age	FA	3.844	0.703	0.494
Firm Size	FS	3.611	1.528	2.336
International Experience	IE	3.120	1.086	1.178

*Company Characteristics Capacity is comprised of Marketing Capacity, Production Capacity, Administration Capacity, Resource Utilization Capacity, and Strategic Capacity

4.1. Reliability Analysis

Since it is a crucial issue for the continuation of the study, the reliability analysis is performed on the variables included in the research, and the results are presented in Table 4.

Table 4. Reliability Analysis Results

Variables	Cronbach's Alpha	Composite Reliability
R-DC	0.821	0.892
Financial Performance	0.889	0.931
Cash Holding	0.922	0.950
Proactivity	0.823	0.895
Risk-Taking	0.921	0.949
Capital Structure	0.910	0.943
Innovation	0.917	0.948
Learning Capacity	0.918	0.942
Company Characteristics Capacity	0.940	0.947
Environmental Dynamism Moderator Effect LC	0.956	0.953
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC	0.907	0.899
Environmental Dynamism Moderator Effect CCC	1.000	1.000
Environmental Competition Moderator Effect R-DC	0.883	0.883
Environmental Competition Moderator Effect LC	0.926	0.932
Environmental Competition Moderator Effect CCC	0.956	0.951
Environmental Dynamism	0.833	0.876
Environmental Competition	0.827	0.883

Due to the fact that Cronbach's Alpha underestimates the reliability than it should be and accepts the reliability among the indicators as equal, besides the Cronbach's Alpha value, Hair, Hult, Ringle, and Sarstedt, (2014) presents Composite Reliability (CR) as an alternative value. In this study, Cronbach's Alpha and Composite Reliability values are given concurrently to mitigate this problem.

Upon examining the literature, the Cronbach Alpha value (Nunnally, 1967) is equal to or higher than 0.70, and the Composite Reliability value (CR) ranges between 0.70 and 0.95 (Hair, Hult, Ringle, and Sarstedt, 2014: 112; Sartstedt, Ringle and Hair, 2017: 16). Accordingly, upon examining Table 4, Cronbach Alpha and Composite Reliability values, which are higher than the critical reliability values stated in the literature for all variables included in the study, indicate the reliability of these variables. Upon examining the moderator effects of environmental factors, "Environmental Dynamism Moderator Effect CCC (1,000) and Environmental Dynamism Moderator Effect LC (0,953) are found to be higher than the acceptable Composite Reliability critical values (0.70 and 0.95) in the literature. Nonetheless, according to Hair, Sarstedt, Ringle and Gudergan (2018), it is not significant to evaluate the moderator effect indicators, which are formed as a result of multiplying the indicators of different variables, in terms of reliability and validity, and these variables are not expected to fulfill discriminant validity. Accordingly, the fact that all other variables are higher than the critical values of the moderator effect indicators within the scope of the research, except for the moderator effect CCC and moderator effect LC, indicates the reliability of the scales belonging to the variables.

4.2. Validity Analysis

Convergent and discriminant validity analyses are performed to determine the basic factors of the scales of the variables within the scope of the study, as well as to test the validity of the scale. The convergent validity test results are presented in Table 5.

Table 4. Reliability Analysis Results

Variables		Average Variance Extracted (AVE)
I	Innovation	0.857
P	Proactivity	0.741
RT	Risk-Taking	0.862
FP	Financial Performance	0.818
ED	Environmental Dynamism	0.589
EC	Environmental Competition	0.654
CS	Capital Structure	0.847
CH	Cash Holding	0.864
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC		0.403
Environmental Dynamism Moderator Effect CCC		1.000
Environmental Dynamism Moderator Effect LC		0.520
Environmental Competition Moderator Effect R-DC		0.401
Environmental Competition Moderator Effect LC		0.464
Environmental Competition Moderator Effect CCC		0.279
LC	Innovation Capacity	0.803
R-DC	Innovation Capacity	0.736
CCC	Innovation Capacity	0.562
FA	Firm Age	1.000
IE	International Experience	1.000
FS	Firm Size	1.000

In the literature, the acceptable threshold value for the AVE value is either equal to or higher than 0.50 (Sarstedt, Ringle and Hair, 2017: 17). Upon examining Table 5, the fact that the AVE value is higher than the critical values stated in the literature indicates the validity of scales regarding the variables included in the study. According to Hair, Sarstedt, Ringle and Gudergan (2018), it is not significant to evaluate the moderator effect indicators, which are formed as a result of multiplying the indicators of different variables, in terms of reliability and validity, and these variables are not expected to determine discriminant validity. Accordingly, the fact that variables other than the moderator effect indicators within the scope of the research are higher than the critical value indicates the validity of scales regarding the variables. Besides, the fact that the AVE values of the control variables such as international experience, firm size, and firm age are 1,000 leads to the generation of a single scale for each one separately to measure these variables.

The discriminant validity of the variables within the scope of the study is measured by the Fornell-Larcker criteria and the results (see Appendix A) are presented in Table 6. According to the Fornell-Larcker criteria, the square root of the average variance extracted (AVE) of each variable must be higher than the correlation of the variable with other variables (Doğan, 2019: 46). In other words, the bold figures are the square roots of the AVE value of the relevant variable, and each value must be higher than the correlation values in the column to which it is attached. Upon examining Table 6, it is seen that the AVE value of each variable is higher than the correlations of other variables in the same column. In this case, it indicates that the scales fulfill the discriminant validity condition. Moreover, upon examining the correlation coefficients of the variables, it is seen that their values range between -0.004 and 1.000.

Multicollinearity, Prediction Power and Effect Size Tests: Since the PLS-SEM analysis method

concurrently estimates various regressions, it is essential whether or not each endogenous variable has linearity among its own exogenous variables (Doğan, 2019: 89). Accordingly, it is tested with the variance inflation factor (VIF) whether there was a multicollinearity problem among the variables within the scope of the research and the test results are presented in Table 7. Similarly, the predictive power (Q^2) and effect size (f^2) and R^2 test results are also given in Table 7.

Table 7. VIF, Q^2 , f^2 and R^2 Results of the Variables

Variance inflation factor (VIF) results				
Variables	R-DC	FP	LC	CCC
R-DC		1,715		
Financial Performance				
Cash Holding		1,313		
Proactivity	1,290	1,662	1,290	1,290
Risk-Taking	1,284	1,525	1,284	1,284
Capital Structure		1,218		
International Experience		1,618		
Innovation	1,087	1,674	1,087	1,087
Environmental Dynamism		1,530		
Environmental Competition		1,529		
Environmental Dynamism Moderator Effect LC		3,172		
Environmental Dynamism Moderator Effect CCC		2,475		
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC		2,578		
Environmental Competition Moderator Effect LC		2,076		
Environmental Competition Moderator Effect CCC		2,345		
Environmental Competition Moderator Effect R-DC		2,282		
Learning Capacity		1,772		
Company Characteristics Capacity		2,598		
Firm Size		1,309		
Firm Age		1,615		
Predictive Power Analysis (Q^2) Results				
	SSO	SSE	$Q^2 (=1-SSE/SSO)$	
R-DC	501,000	448,699	0,104	
Financial Performance	501,000	413,192	0,175	
Cash Holding	501,000	501,000		
Proactivity	501,000	501,000		
Risk-Taking	501,000	501,000		
Capital Structure	501,000	501,000		
International Experience	167,000	167,000		
Innovation	501,000	501,000		
Environmental Dynamism	3.340,000	3.340,000		
Environmental Competition	11.690,000	11.690,000		
Environmental Dynamism Moderator Effect LC	2.004,000	2.004,000		
Environmental Dynamism Moderator Effect CCC	2.672,000	2.672,000		
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC	9.352,000	9.352,000		
Environmental Competition Moderator Effect LC	2.505,000	2.505,000		
Environmental Competition Moderator Effect CCC	835,000	835,000		
Environmental Competition Moderator Effect R-DC	668,000	668,000		
Learning Capacity	668,000	579,284	0,133	
Company Characteristics Capacity	167,000	167,000	0,203	
Firm Size	2.338,000	1.864,002		
Firm Age	167,000	167,000		

Effect Size (f²) Results				
	R-DC	FP	LC	CCC
R-DC		0,011		
Financial Performance				
Cash Holding		0,031		
Proactivity	0,077	0,034	0,055	0,121
Risk-Taking	0,002	0,001	0,001	0,008
Capital Structure		0,013		
International Experience		0,045		
Innovation	0,063	0,004	0,118	0,319
Environmental Dynamism		0,000		
Environmental Competition		0,062		
Environmental Dynamism Moderator Effect LC		0,002		
Environmental Dynamism Moderator Effect CCC		0,005		
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC		0,000		
Environmental Competition Moderator Effect LC		0,005		
Environmental Competition Moderator Effect CCC		0,000		
Environmental Competition Moderator Effect R-DC		0,004		
Learning Capacity		0,030		
Company Characteristics Capacity		0,005		
Firm Size		0,002		
Firm Age		0,000		
R² Results				
	R²	R² Adjusted		
R-DC	0,160	0,144		
Financial Performance	0,287	0,195		
Learning Capacity	0,189	0,174		
Company Characteristics Capacity	0,408	0,397		

The VIF value must be lower than 5 in order to avoid multicollinearity problems among the variables (Hair, Hult, Ringe and Sarstedt, 2014). Upon examining Table 7, it is seen that the VIF values of all variables are lower than the threshold value of 5. This situation indicates that no multicollinearity problem exists among the variables included in the model.

The prediction power (Q²) value is the value that shows how well the correlation coefficients can predict an observed dependent variable (Doğan, 2019: 95). According to Hair, Hult, Ringle, and Sarstedt (2014), in the evaluation to be made for Q² values, it is evaluated as 0.02 low, 0.15 medium and 0.35 high. When Table 7 is examined, it is seen that the Q² value of the financial performance variable, which is the dependent variable, is 0.175. This situation shows that the research model has the power to predict the financial performance variable at a medium level. Similarly, one of the intermediary variables, the Q² value of the R-DC is 0.104, the Q² value of the learning capacity is 0.133 and the Q² value of the company characteristics capacity is 0.203. This situation shows that the research model has the power to predict R-DC and learning capacity at a low level, which is one of the mediator variables, while it shows the power to predict the capacity of business characteristics at a medium level.

The effect size is determined by f² values. The value of f² is calculated for each independent variable and shows the share of the independent variable in the dependent variable explanation rate (Doğan, 2019: 51). The evaluation of the f² value is considered to be 0.02 low, 0.15 medium and 0.35 high (Cohen, 1988; Doğan, 2019). When the f² values of the models given in Table 7 are examined, the

dependent variables of proactivity from independent variables, cash attitude from control variables, environmental competition from moderator variables and learning capacity from mediator variables are respectively; it is seen that they explain at a low level with 0.034, 0.062 and 0.031, 0.030. However, as stated by (Sartstedt, Ringle and Hair, 2017), the other variables is under 0.02, so no effect can be mentioned. It is seen that the variables of proactivity and innovation, which are among the entrepreneurship orientation dimensions, affect the R-DC at a low level with 0.077 and 0.063, respectively, while risk taking does not have any effect. Similarly, it is observed that the variable of proactivity affects the learning and company characteristic capacity variables at a low level with 0.055 and 0.121, respectively, from the innovation capacity subcomponents, while taking risk has no effect. It is seen that the innovation variable affects the learning capacity at a low level with 0.118, and the company characteristics capacity at a medium level with 0.319.

R² value is the value indicating what percentage of the dependent variable the independent variable explains. If this value is 0.25, it is considered weak, if it is 0.50, it is considered medium, and if it is 0.75, it is considered strong (Henseler, Ringle and Sinkovics, 2009; Hair, Ringle, and Sarstedt, 2011). When the R² values of the model given in Table 7 are examined, it is seen that the financial performance is 28.7%, the R-DC is 16%, the learning capacity 18,9% and the company characteristics capacity is 40.8%. These findings show that the dependent variable and mediator variables have a low level of explanation because they are below 50%. The adjusted value of R² will tend to increase the value of R² even if each independent variable to be added to the model has a low correlation with the dependent variable. R² adjusted values are also used to avoid such deviations (Garson, 2016, 82).

Testing and Results of Hypotheses: The PLS structural equation model utilizes the bootstrapping method, which is a data-based simulation method in terms of statistical inferences. The Bootstrapping method retrieves random data from the existing dataset (n) times, replaces them, repeats the sample, and thus, in cases where the distribution in the main population is unknown, the standard error can be better estimated by augmenting the sample (Varian, 2005; Sözüer, 2016). In this regard, resampling is performed with 5000 derivative samples in order to better estimate the standard error, and the obtained analysis results (see Appendix B) are presented in Table 8.

Upon examining Table 8, it is seen that innovation and proactivity dimensions, which are among the entrepreneurial orientation dimensions, have significant and positive effects on innovation capacity. There are statistically significant and positive relationships of proactivity with the sub-dimensions of innovation, namely, R&D capacity (t = 3.618, p = 0.000), learning capacity (t = 2.775, p = 0.006) and company characteristics capacity (t = 4.105, p = 0.000). It is seen that there are statistically significant and positive relationships of innovation with R&D capacity, (t = 2.856, p = 0.004), learning capacity, (t = 3.781, p = 0.000) and company characteristics capacity, (t = 6.608, p = 0.000). H1a and H1b sub-hypotheses, among the hypotheses established in this regard, are accepted. No significant relationship is detected between the risk-taking dimension and the innovation capacity dimensions. H1c sub-hypothesis, among the hypotheses established in this regard, is not accepted.

The definition of entrepreneurial orientation in the literature considers the existence of one or more of the entrepreneurial orientation dimensions adequate for the existence of entrepreneurial orientation in an organization (Solmaztürk and Dündar, 2018: 81). In this context, upon making an overall evaluation, it is seen that two of the three dimensions constituting the entrepreneurial orientation have statistically significant and positive relationships with innovation capacity, whereas there is a significant and positive relationship between entrepreneurial orientation and innovation capacity. H1 basic hypothesis, among the hypotheses established in this direction, is accepted. No statistically significant relationships of the innovation capacity sub-dimensions, namely, R&D capacity (p = 0.190) and company characteristics capacity (p = 0.732) with financial performance are detected. A statistically significant (p = 0.004) and positive (t = 2.900) relationship is detected between financial performance and learning capacity, as one of the innovation capacity components. The fact that two of the three sub-dimensions that make up the innovation capacity have a statistically insignificant effect on financial performance while the third one has a significant effect indicates that no statistically significant relationship exists between innovation capacity and financial performance.

H4 basic hypothesis, among the hypotheses established in this regard, is not accepted.

No statistically significant relationship ($p = 0.377$) is found between the innovation dimension, which is one of the entrepreneurial orientation dimensions, and financial performance. Upon examining the t values of innovation and financial performance variables, both values are lower than 1.96 and this indicates that the effect of innovation on financial performance is not significant. The H2a sub-hypothesis, among the hypotheses established in this direction, is not accepted. It is determined that a statistically significant ($p = 0.040$) but negative (-0.208) correlation exists between financial performance and proactivity, as one of the entrepreneurial orientation dimensions. Of the hypotheses established in this direction; the H2b sub-hypothesis, implying that a statistically significant and positive relationship exists between the proactivity dimension and financial performance, is not accepted. No statistically significant relationship ($p = 0.648$) is detected between financial performance and risk-taking, as one of the entrepreneurial orientation dimensions. The H2c sub-hypothesis, among the hypotheses established in this respect, is not accepted. The fact that the entrepreneurial orientation dimensions, namely, innovation and risk-taking do not have any significant effect on financial performance, and a significant and negative relationship exists between proactivity and financial performance indicates the existence of a significant and negative relationship between entrepreneurial orientation and financial performance. Among the previously established hypotheses in this regard; the H2 hypothesis, implying that a statistically significant and positive relationship exists between entrepreneurial orientation and financial performance, is not accepted.

Upon examining the moderator effect results presented in Table 8, it is seen that environmental dynamism and environmental competition do not have moderator effects on the relationships of entrepreneurial orientation and innovation capacity with financial performance. Upon examining the t values of these variables, it is seen that these values are lower than 1.95. This situation indicates that environmental factors do not have moderator effects on the relationships of entrepreneurial orientation and innovation capacity with financial performance. Of the hypotheses established in this respect; H5 and H6 basic hypotheses are not accepted. Moreover, no statistically significant relationship is found between financial performance and environmental dynamism, as one of the environmental factors. A statistically significant and negative relationship is found between financial performance and environmental competition, as one of the environmental factors. Upon examining the t values of environmental competition and financial performance variables, these values are higher than 2.58, and this indicates that the effect of environmental competition on financial performance is significant at a 0.01 significance level. Upon examining the effect of control variables on financial performance, a statistically significant and positive relationship of international experience and cash holding with financial performance is detected, whereas no statistically significant relationship of capital structure, firm age, and firm size with financial performance is found.

There are two basic approaches to statistically proving the mediation effect. It is the causality approach and contemporary approach of Baron and Kenny. Baron and Kenny's causality approach is a long-used and highly popular approach. However, the contemporary approach put forward in recent years has brought significant criticisms to the traditional approach (Muller, Jud and Yzerbyt, 2005; Preacher et al., 2007; Hayes 2018; Gürbüz, 2019). If Baron and Kenny's causality approach is supported by three different hypotheses (hypotheses regarding the a , b and c pathway), it can be decided whether the mediation variable is present or not. However, this approach is criticized by contemporary approaches. According to contemporary approaches, the primary focus in mediation model analyses is the calculation of indirect impact values and making inferences from the calculated values. Indirect effect according to this approach; the effect of the predictor variable (X) on the mediating variable (M) is the product of the path (a) of the mediating variable (M) versus the effect of the intermediary variable (M) on the outcome variable (Y) (b). According to the modern approach, mediation is verified if ($a.b$) is significant as a result of the bootstrap test in the intermediary impact

model (Gürbüz, 2019: 54). In this direction, the modern approach method (Gürbüz, Maraşlı and Costigan, 2018; Gürbüz, 2019), which provides more valid and reliable results for the analysis of models, was used in the study.

The results of the analysis results indicating the indirect effect of the entrepreneurial orientation and its dimensions on the financial performance through the innovation capacity are presented in Table 9.

Table 9. Indirect Effects Path Coefficients and t-Statistic Values of The Scale Model

Variables	Original Sample	Sample Mean	Standard Dev.	t Statistic Value	P-Value
Innovation -> R-DC -> Financial Performance	0.025	0.029	0.024	1.026	0.305
Proactivity -> R-DC -> Financial Performance	0.030	0.032	0.025	1.215	0.224
Risk Taking -> R-DC -> Financial Performance	-0.005	-0.005	0.012	0.375	0.708
Innovation -> Learning Capacity -> Financial Performance	0.077	0.079	0.035	2.195	0.028*
Proactivity -> Learning Capacity -> Financial Performance	0.058	0.058	0.029	1.954	0.051
Risk Taking -> Learning Capacity -> Financial Performance	-0.007	-0.008	0.024	0.301	0.763
Innovation -> Company Characteristics Capacity -> Financial Performance	0.017	0.018	0.051	0.331	0.741
Proactivity -> Company Characteristics Capacity -> Financial Performance	0.011	0.010	0.034	0.329	0.742
Risk Taking -> Company Characteristics Capacity -> Financial Performance	0.003	0.001	0.011	0.264	0.792

Note: (*) indicates significance at the 0.01 significance level.

Upon examining Table 9, it is seen that only the innovation dimension affects the financial performance through the learning capacity which is one of the dimensions of the innovation capacity, whereas the other dimensions do not. Upon examining the t values of these variables, it is seen that only the t value of the relationship between (Innovation -> Learning Capacity -> Financial Performance) is higher than 1.96, whereas the t values of the others are lower than 1.96. This situation indicates that the basic hypothesis H3, as one of the previously developed hypotheses, is not accepted.

5. CONCLUSION

The aim of the study is to examine the moderator effect of environmental factors on the relationship among entrepreneurial orientation, innovation capacity, and financial performance. In compliance with this objective, the population of the study consists of manufacturing companies with R&D centers employing 50 and more employees operating in the Istanbul and Kocaeli regions. The survey technique is used as a data collection method in the study. SPSS and SmartPLS software are used in the analysis of the obtained data. Since it is crucial for the continuation of the study, prior to analyzing the research model, reliability and validity analyses of the variables included in the study are performed. Within the scope of reliability analysis; “Cronbach’s Alpha and Composite Reliability values” are used to determine internal consistency reliability. In order to test the validity of the scales, both convergent validity and discriminant validity analyses are performed. After the reliability and

validity conditions are fulfilled, the SmartPLS software is used to test the hypotheses which are developed in compliance with the literature as well as general arguments of the related theory. In order to evaluate the significance of the PLS path coefficients, t-statistics values are calculated by obtaining 5000 subsamples from the sample with Bootstrapping method.

According to the results of the analysis, it is determined that innovation and proactivity, which are among the entrepreneurial orientation dimensions, have a significant and positive effect on innovation capacity. This situation indicates that innovation activities are driven by innovation and proactivity, which are the dimensions of entrepreneurial orientation. No significant relationship is found between the risk-taking dimension and the innovation capacity dimensions. The definition of entrepreneurial orientation in the literature considers the existence of one or more of the entrepreneurial orientation dimensions sufficient for the presence of entrepreneurial orientation in an organization (Solmaztürk and Dündar, 2018: 81). In this context, upon making an overall evaluation, the facts that two of the three dimensions that constitute the entrepreneurial orientation are statistically significant and positive, and that the third one is not significant indicate the existence of a significant and positive relationship between entrepreneurial orientation and innovation capacity. These results of the study, Ribau, Moreira and Raposo, (2017), Omar, Aris and Nazri (2016), Noor and Aljanabi (2015), and Etriya, Scholten, Wubben and Omta (2012) supports the results of the study. According to these results, it can be said that an improvement in the dimensions of entrepreneurship orientation has a positive effect on innovation capacity. Upon examining the relationship between innovation capacity sub-dimensions and financial performance, no statistically significant effects of R&D capacity and company characteristics capacity on financial performance are detected. Learning capacity, as one of the innovation capacity components, is detected to have a statistically significant and positive effect on financial performance. Empirical studies in the literature [Rajapathirana and Hui (2018), Naala (2017), Yuan, Shin, He and Kim (2016), Aini, Shen, Musdaieq and Handayani (2013), Guan and Ma (2003)] in general, it is seen that there is a positive relationship between innovation capacity and financial performance. According to the results of this study, the insignificant effect of two of the three sub-dimensions constituting innovation capacity on financial performance indicates that no statistically significant relationship exists between innovation capacity and financial performance. The results of the study of Kafetzopoulos and Psomas (2015) support the results of the study. Upon examining the effect of entrepreneurial orientation and its sub-dimensions on financial performance through innovation capacity, it is determined that only the innovation dimension affects financial performance through learning capacity, while the other dimensions do not.

Surprisingly, although previous studies have emphasized the importance of innovation from entrepreneurial orientation dimensions for financial performance, the data in the study did not support this hypothesis. According to the results of the study, no statistically significant relationship is detected between the innovation dimension, which is one of the entrepreneurial orientation dimensions, and financial performance. This report was published by Alpkan, Ergün, Bulut and Yılmaz (2005), Kraus, Rigtering, Hughes and Hosman (2012), Petrovic, Vukotic, Anicic and Zakic (2015) supports the results of the study. In previous studies, the importance of proactivity and its impact on financial performance have been emphasized in both theoretical discussions and empirical research. Accordingly, Rezaei and Ortt (2018), Fadda (2018), Mason (2015), Muzaffar (2011), Özer (2011) and Alpkan, Ergün, Bulut and Yılmaz (2005), found that proactivity is effective on financial performance, and this effect is positive. Contrary to these studies, the results of the study that determined that a statistically significant but negative relationship exists between proactivity and financial performance. In previous studies, the importance of risk taking and its impact on financial performance were reviewed by Rezaei and Ortt (2018), Magaji (2017), Aminu (2016), Filser and Eggers (2014), Altuntaş and Dönmez (2010) and Rauch et al. (2009). The direction of this effect is positive in Mason, Floreani, Miani, Beltrame and Cappelletto (2015), Koe (2013) and Kroeger (2007)'s studies. Contrary to these studies, according to the results of the research, statistically insignificant relationship is detected between the risk-taking dimension and financial performance.

Although the previous studies in the literature mostly emphasized the importance of the dimensions of entrepreneurial orientation for financial performance, innovation, and proactivity dimensions, the data in this study do not comply with these results. The following may account for this fact;

As asserted by Kemelgor (2002), countries tend to differentiate from each other in terms of culture and entrepreneurship. The questions regarding the scale about entrepreneurial orientation within the scope of the research are generated based on the scale developed by Li, Jiang, Pei and Jiang (2017). This situation may have caused different responses to the same questions as the thoughts and opinions of the company executives within the scope of the research and their cultural structures are different about innovation.

Especially in the evaluation of the questions on financial performance, the participants are requested to respond by comparing the last three years with the previous years. It can be claimed that stagflation risks that occurred in Turkey's economy along with the recession currency crisis experienced as of August 2018 may have accounted for this case. Likewise, in times of economic recession, companies will not spend enough for their R&D expenditures and they will experience delays in introducing and promoting new products. Likewise, in times of economic recession, insufficient level of the companies' R&D expenses and delays experienced in production and promotion of new products may also pose another reason.

The literature has extensively investigated the moderator effect of environmental factors on the relationship between entrepreneurial orientation and financial performance. In the studies on the moderator effect of environmental factors on the relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial orientation dimensions and financial performance, they found that generally environmental factors positively affect the direction of the relationship between entrepreneurial orientation, entrepreneurial orientation dimensions and financial performance.

According to the moderator effect results of the study, it was determined that environmental dynamism and environmental competitiveness did not have a moderator effect on the relationship between entrepreneurial orientation, innovation capacity and financial performance, unlike the studies in the literature. A statistically significant and negative relationship is found in the relationship between financial performance and environmental competition, as one of the environmental factors. Upon examining the effects of control variables on financial performance, a statistically significant and positive relationship of international experience and cash holding with financial performance is detected, whereas no statistically significant relationship of capital structure, firm age, and firm size with financial performance exists.

The following may be considered as the reasons for the lack of a statistically significant and positive relationship between innovation capacity and financial performance;

Questions regarding innovation capacity are generated on the basis of the scale developed by Oura, Zilber and Lopes (2016) for SMEs in Brazil. This situation may have caused different responses given to the same questions, since the opinions and views of the company executives, as well as the cultural structures, economic infrastructures, and power of the countries, tend to differ within the scope of the research on the innovation capacity.

The stagflation risk, along with the foreign currency crisis experienced as of August 2018 in Turkey, can be claimed to be effective. Because, as stated in Koellinger (2008), the success or failure of innovation capacity depends solely on the technological infrastructure of the companies. The strong technological infrastructure of a company is mainly based on the economic situation in which it strives for success. If the economic situation in which it strives is stable and sound, the technological infrastructure of the company would also become strong and consistent. On the contrary, the company would endeavor to maintain its current position in the market instead of acquiring new technologies, as it would be anxious to sustain its presence.

The third reason may arise from the fact that companies have different strengths and weaknesses in terms of technology-based core capabilities, as stated by Wang, Lu and Chen (2008).

The fourth reason involves the fact that the expenditures made by the companies for their R&D investments may have been effective.

Policy and Managerial Implications: Although the results of the study show that the relationship between innovation and financial performance is not statistically significant, the fact that innovation has a significant and positive effect on R&D, learning capacity and characteristics of the enterprise, and again between proactivity and innovation capacity sub-dimensions of entrepreneurship orientation. Having a statistically significant relationship indirectly affects financial performance positively. Therefore, companies operating in Turkish economy should make innovation concept a strategic target in order to keep up with change in the long term, to maintain their competitive advantage and to survive. It is considered that reconsidering its current R&D and innovation strategies would be beneficial for Turkey. Because this rate is only around 0.96%, even though R&D expenditures have increased compared to previous years. In developed countries, this rate is around 3-4%. This shows that Turkey lags far behind developed countries in terms of R&D expenditures. Firms operating in Turkish economy, especially the private sector, need to catch up with technology and consolidate their R&D infrastructure in order to compete with their competitors in global market. Likewise, in order for Turkey to be included in the challenge at the right place and at the right time, it needs to conduct analysis studies on innovation areas with strategic importance and determine with which areas Turkey can participate in the challenge. It is considered that it will be ensured that the companies focus on innovation and give the necessary importance by sharing the findings of the study especially with the business managers participating in the study. In the same way, it is considered that the sharing of the study findings with policy makers, government administrators and decision makers ensure that incentive programs are evaluated according to these in terms of encouraging companies in innovation concept. Thus, considering the benefits of innovation to productivity increase, export increase, growth and development, with the benefit of company managers and policy makers; the necessity of the importance given to innovation in terms of policy makers and political authority is emphasized. In the case of focusing on innovation, reducing the current account deficit, which is the main problem of the economy, reducing dependence on external shocks, reducing foreign debt will bring along sustainable rapid economic growth.

Future Research

- a) The research study is conducted on companies with 50 or more employees and R&D centers operating in Istanbul and Kocaeli regions. Therefore, it is recommended to conduct the research in different provinces to generalize the results of the study.
- b) In order for the research study to acquire universal characteristics, the comparison of the development levels of different countries is recommended.
- c) It is recommended to include other variables in order to achieve a more comprehensive research study.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Bu çalışma, Gümüşhane Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğü tarafından kabul edilen 18.F2911.07.01 numaralı proje kapsamında desteklenen Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinatörlüğünde yürütülmektedir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Fahrettin PALA (%70), Hasan AYAYDIN (%30)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: This study is conducted at the Scientific Research Projects Coordination of Gümüşhane University supported under the project number 18.F2911.07.01 accepted by the.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Fahrettin PALA (%70), Hasan AYAYDIN (%30)

REFERENCES

- Ağca, V. and Kandemir, T. (2008). Entrepreneurship-financial performance relationship in family firms: a research in Afyonkarahisar, *Journal of Social Sciences*, *X*(3), 210-230.
- Aini, E.K., Shen, D.C.L., Musdaieq, M.A. and Handayani, S.R. (2013). The role of innovation capability on business performance at small-medium enterprises, *Jurnal Profit*, *7*(1), 101-112.
- Alam, S.S., Arumugam, V., Nor, N.G.M., Kaliappan, P. and Fang, L.S. (2013). Relationships between innovation capabilities, business performance, marketing performance and financial performance: A literature review, *Business and Management Horizons*, *1*(1): 59-73. <https://doi.org/10.5296/bmh.v1i1.3415>
- Ali, Y.S.A. (2017). Entrepreneur orientation and firms performance: The moderating role of environmental dynamism. *International Journal of Economics, Business and Management Research*, *1*(5), 425-447.
- Alpkan, L., Ergün, E., Bulut, Ç. and Yılmaz, C. (2005). Şirket girişimciliğinin şirket performansına etkileri, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, *6*(2), 175-189.
- Altuntaş, G. and Dönmez, D. (2010). The relationship between entrepreneurial orientation and organizational performance: Evidence from the hotel industry in Çanakkale Region. *Journal of Istanbul University Faculty of Business*, *39*(1), 50-74.
- Aminu, M.İ. (2016). Entrepreneurial orientation and financial performance of simple firms in Nigeria. *Sokoto Journal of Management Studies*, *10*(1), 1-15.
- Aras, G., Tezcan, N., Kutlu Furtuna, Ö. and Aybars, A. (2014). *Firmaların AR-GE ve inovasyon performanslarının stratejik analizi*. Yayın No: 2014-10, İstanbul Ticaret Odası, İstanbul.
- Atalay, M., Anafarta, N. and Sarvan, F. (2013). The relationship between innovation and firm performance: An empirical evidence from Turkish automotive supplier industry. *Procedia - Social and Behavioural Sciences*, *75*, 226-235. <https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2013.04.026>
- Ayaydın, H. and Karaaslan, İ. (2016). The influence of capital structure and intangible resources on the relationship between entrepreneurial orientation and firm growth: The example of TR90. *Int. Journal of Management Economics and Business*, ICAFR 16 Special Issue: 506-518.

- Bulut, Ç., Yılmaz, C. and Alpkan, L. (2009). The effects of market orientation dimensions on firm performance. *Ege Academic Review*, 9(2), 513-538.
- Burns, T. and Stalker, G.M. (1961). The management of innovation, Tavistock, London. Business Week (1994), *The Information Revolution* (Special Issue), May.
- Casillas, J.C., Moreno, A.M. and Barbero, J.L. (2010). A configurational approach of the relationship between entrepreneurial orientation and growth of family firms. *Family Business Review*, 23(1), 27-44. <https://doi.org/10.1177/0894486509345159>
- Cohen, J. (1988). *Statistical Power Analysis for the Behavioral Sciences*. Second Edition, Lawrence Erlbaum.
- Covin, J.G. and Slevin, D.P. (1991). A conceptual model of entrepreneurship as firm behavior, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 16, 7-25. <https://doi.org/10.1177/104225879101600102>
- Dadfar, H., Dahlgaard, J.J., Brege, S. and Alamirhoor, A. (2013). Linkage between organizational innovation capability, product platform development and performance-The case of pharmaceutical SMEs in Iran, *Total Quality Management and Business Excellence*, 24(7-8), 819-834. <https://doi.org/10.1080/14783363.2013.791102>
- Demir, H. and Okan, T. (2009). A research on the relationship among technology, organizational structure and performance, *Dogus University Journal*, 10(1), 57-72.
- Dogan, D. (2019). *Data Analysis with SmartPLS*, (2nd edition), ZET Publications, Ankara.
- Etriya, E., Scholten, V., Wubben, E. and Omta, O. (2012). Exploring factors related to entrepreneurial orientation and innovation capacity of farm-firms: A lesson from vegetable farmers in West Java, Indonesia. <https://pdfs.semanticscholar.org/b036/b2baa4d8c838060cf6624e6d433f06347d24.pdf>, available at.
- Filser, M. and Eggers, F. (2014). Entrepreneurial orientation and firm performance: A comparative study of Austria, Liechtenstein, and Switzerland, *South African Journal of Business Management*, 45(1), 55-65. <https://doi.org/10.4102/sajbm.v45i1.117>
- Garson, G. D. (2016). *Partial Least Squares: Regression and Structural Equation Models*. Asheboro, NC: Statistical Associates Publishers.
- Guan, J. & Ma, N. (2003). Innovative capability and export performance of Chinese firms, *Technovation*, 23, 737-747. [https://doi.org/10.1016/S0166-4972\(02\)00013-5](https://doi.org/10.1016/S0166-4972(02)00013-5)
- Gürbüz, S. (2019). *Mediator, Regulatory and Situational Impact Analysis in Social Sciences*, Seçkin, Ankara.
- Gürbüz, S., Maraşlı, F. and Costigan, R. (2018). *Between Personality and Emotional Commitment Exploring the Mechanism: The basic self-evaluation and situational of emotional the role of intermediation*. 6th Organizational Behavior Congress , 2-3 Kasım, Isparta.
- Hair, J.F., Sarstedt, M., Ringle, C.M and Gudergan, S.P. (2018). *Advanced issues in partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*, Sage Publication, Thousand Oaks.
- Hair, J.F., Hult, G.T.M., Ringle, C.M and Sarstedt, M. (2014). *A Primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM)*, (Second Edition), Los Angeles: Sage Publication.
- Hair, J.F., Ringle, C.M. and Sarstedt, M. (2011). PLS-Sem: Indeed a silver bullet, *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-151. <https://doi.org/10.2753/MTP1069-6679190202>
- Hameed, I. and Ali, B. (2011). Impact of entrepreneurial orientation, entrepreneurial management and environmental dynamism on firm's financial performance, *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 3(2), 101-114. <https://doi.org/10.22610/jebs.v3i2.260>

- Hayes, A.F. (2018). *Introduction to mediation, moderation, and conditional process analysis: A regression-based approach*, (2nd Edition). New York: The Guilford Press.
- Henseler, J., Ringle, C. M., and Sinkovics, R. R. (2009). The Use of Partial Least Squares Path Modeling in International Marketing, *In Advances in International Marketing*, 20, 277-319. [https://doi.org/10.1108/S1474-7979\(2009\)0000020014](https://doi.org/10.1108/S1474-7979(2009)0000020014)
- Jayaram, J., Oke, A. and Prajogo, D. (2014). The antecedents and consequences of product and process innovation strategy implementation in Australian manufacturing firms, *International Journal of Production Research*, 52(15), 4424-4439. <https://doi.org/10.1080/00207543.2013.849363>
- Jiao, H., Alon, I. and Cui, Y. (2011). Environmental dynamism, innovation, and dynamic capabilities: the case of China, *Journal of Enterprising Communities: People and Places in the Global Economy*, 5(2), 131-144. <https://doi.org/10.1108/17506201111131550>
- Kamatra, N. and Kartikaningdyah, E. 2015. Effect corporate social responsibility on financial performance. *International Journal of Economics and Financial Issues*, 5(Special Issue): 157-164.
- Kee, D.M.H. and Rahman, N.A. (2017). *Entrepreneurial orientation, innovation and SME performance: A study of SME in Malaysia using PLS-SEM*. 3rd International Conference on Advanced Research in Business and Social Sciences, 29th to 30th March, Malaysia.
- Kemelgor, B.H. (2002). A comparative analysis of corporate entrepreneurial orientation between selected firms in the Netherlands and the USA, *Entrepreneurship Regional Development*, 14(1), 67-87. <https://doi.org/10.1080/08985620110087023>
- Koe, W.L. (2013). Entrepreneurial orientation (EO) and performance of government-linked companies (GLCs), *Journal of Entrepreneurship, Management and Innovation*, 9(3), 21-41.
- Koellinger, P. (2008). The relationship between technology, innovation, and firm performance- Empirical evidence from e-business in Europe, *Research Policy*, 37, 1317-1328. <https://doi.org/10.1016/j.respol.2008.04.024>
- Kolaric, B. and Mitrovica, S. (2013). Relationship between organizational design and innovation processes Serbian public companies, (*JPMNT*) *Journal of Process Management – New Technologies, International*, 1(2), 102-109.
- Kraus, S., Rigtering, J.P.C., Hughes, M. and Hosman, V. (2012). Entrepreneurial orientation and the business performance of SMEs: a quantitative study from the Netherlands. *Rev Manag Sci*, 6, 161-182. doi. 10.1007/s11846-011-0062-9
- Lakhwani, V.M., Tiwari, S. and Jauhari, S. (2017). Mergers and acquisitions' impact on financial performance: An evaluation with the perspective of time, *J Fundam Appl Sci*. 9(5), 945-957. <http://dx.doi.org/10.4314/jfas.v9i5.s.67>
- Lawrence, P.R. & Lorsch, J.W. 1967. *Organization and environment*. Harvard University, Boston, MA.
- Li, L., Jiang, F., Pei, Y and Jiang, Nengqian. (2017). Entrepreneurial orientation and strategic alliance success: The contingency role of relational factors, *Journal of Business Research*, 72, 46-56. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2016.11.011>
- Lumpkin, G.T. and Dess, G.G. (2001). Linking two dimensions of entrepreneurial orientation to firm performance: The moderating role of environment and industry life cycle, *Journal of Business Venturing*, 16(5), 429-451. [https://doi.org/10.1016/S0883-9026\(00\)00048-3](https://doi.org/10.1016/S0883-9026(00)00048-3)
- Marques, C.S. and Ferreira, J. (2009). SME innovative capacity, competitive advantage, and performance in a 'traditional' industrial region of Portugal, *J. Technol. Manag. Innov.*, 4(4), 53-68. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-27242009000400005>

- Mason, M. C., Floreani, J., Miani, S., Beltrame, F. & Cappelletto, R. (2015). Understanding the impact of entrepreneurial orientation on SMEs performance, *The role of the financing structure. Procedia Economics and Finance*, 23, 1649-1661. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)00470-0](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)00470-0)
- Miller, D. (1983). The correlates of entrepreneurship in three types of firms. *Management Science*, 29(7), 770-791. <https://doi.org/10.1287/mnsc.29.7.770>
- Miller, D. and Friesen, P.H. (1983). Strategy-making and environment: the third link, *Strategic Management Journal*, 4(3), 221-35. <https://doi.org/10.1002/smj.4250040304>
- Milovanovic, B.M and Wittine, Z. (2014). Analysis of external environment's moderating role on the entrepreneurial orientation and business performance relationship among Italian small enterprises, *International Journal of Trade, Economics, and Finance*, 5(3), 224-229. doi: 10.7763/IJTEF.2014.V5.375
- Mukarutesi, D. (2018). The relationship between entrepreneurial orientation, government policy, and SME performance: The case of small and medium enterprises in Rwanda. *East Africa Research Papers in Business, Entrepreneurship, and Management*, EARP-BEM No:10.
- Muller, D., Jud, C.M. and Yzerbyt, V.Y. (2005). When Mediation is Moderated and Moderation is Mediated, *Journal of Personality and Social Psychology*, 89, 852-863. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.89.6.852>
- Muzaffar, H. (2011). *The relationship between entrepreneurial orientation, dynamic capabilities, and firm performance*. [Unpublished Ph.D.], Ankara University.
- Naala, M. N.I., Nordin, N.B. and Omar, W.A.B.W. (2017). Innovation capability and firm performance relationship: A study of Pls-Structural equation modeling (Pls-Sem). *International Journal of Organization & Business Excellence*, 2(1), 39-49.
- Noor, N.A.M. and Aljanabi, A.Q.R.A. (2015). The mediating role of absorptive capacity on its relation between entrepreneurial orientation and technological innovation capabilities. *International Journal of Business Administration and Management Research*, 1(3), 15-20. doi:[10.5539/ass.v11n5p219](https://doi.org/10.5539/ass.v11n5p219)
- Nunnally, J.C. 1967. *Psychometric theory*, NY, US: McGraw-Hill, New York.
- Omar, N.A. Aris, H.M. and Nazri, M.A. (2016). The Effect of entrepreneurial orientation, innovation capability and knowledge creation on firm performance: A perspective on small scale entrepreneurs, *Jurnal Pengurusan*, 48, 187-200.
- Oura, M., Zilber, S.N. and Lopes, E.L. (2016). Innovation capacity, international experience, and export performance of SMEs in Brazil, *International Business Review*, 25, 921-932. <https://doi.org/10.1016/j.ibusrev.2015.12.002>
- Öncü, M. A., Bayat, M., Kethüda, Ö. and Zengin, E. (2015). The effect of the innovation and customer performances on financial performance: A research on medium-sized enterprises, *Marmara University İ.İ.B. Journal*, XXXVII(I), 149-164. <https://doi.org/10.14780/iibd.19898>
- Özer, Ö. (2011). *The relationship between corporate entrepreneurship and firm performance: An implementation in four and five-star hotels*, [Unpublished Ph.D.], Dokuz Eylül University.
- Özer, Ö., Yilmaz, B.S. and Avcı, U. (2017). The Effect of Corporate Entrepreneurship on Hotel Performance: An Investigation in Turkish Hotel Industry. *Journal of Entrepreneurship and Innovation Management*, 6(2), 25-49.
- Ozsomer, A., Calantone, R.J. and Benedetto, A.D. (1997). What makes firms more innovative? A look at organizational and environmental factors, *Journal of Business & Industrial Marketing*, 12(6), 400-416. <https://doi.org/10.1108/08858629710190259>

- Petrovic, Z., Vukotic, S., Anicic, J. and Zakic, N. (2015). Moderating effect of national culture on the relationship between entrepreneurial orientation and business performance: An evidence from Serbia. (*JPMNT*) *Journal of Process Management-New Technologies, International*, 3(4), 84-89.
- Platin, N. and Ergün, H.S. (2017). The relationship between entrepreneurial orientation and performance; Evidence from Turkish SMEs. *Business and Management Studies* 3(2), 78-89. <https://doi.org/10.11114/bms.v3i2.2408>
- Preacher, K.J., Rucker, D.D. and Hayes, A.F. (2007). Addressing Moderated Mediation Hypotheses: Theory, Methods and Prescriptions. *Multivariate Behavioral Research*, 42(1), 185-227. <https://doi.org/10.1080/00273170701341316>
- President's Commission on industrial competitiveness 1985. *Report of the President's Commission on Industrial Competitiveness*, Washington.
- Rauch, A., Wiklund, J., Lumpkin, G.T. and Frese, M. (2009). Entrepreneurial orientation and business performance: An assessment of past research and suggestions for the future, *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 33(3), 761-787. <https://doi.org/10.1111/j.1540-6520.2009.00308.x>
- Resmi, S.I., Begum, N.N. and Hassan, M.M. (2018). Impact of CSR on firm's financial performance: A study on some selected agribusiness industries of Bangladesh. *American Journal of Economics, Finance, and Management*, 4(3), 74-85.
- Rezaei, J. and Ortt, R. (2018). Entrepreneurial orientation and firm performance: the mediating role of functional performances, *Management Research Review*, 41(7), 878-900. <https://doi.org/10.1108/MRR-03-2017-0092>
- Ribau, C.P., Moreira, A.C. and Raposo, M. (2017). SMEs innovation capabilities and export performance: An entrepreneurial orientation view, *Journal of Business Economics and Management*, 18(5), 920-934. <https://doi.org/10.3846/16111699.2017.1352534>
- Sarstedt, M., Ringle, C.M. and Hair, J.F. (2017). Partial least squares structural equation modeling. *Handbook of Market Research*, 1-40.
- Schilke, O. (2014). On the contingent value of dynamic capabilities for competitive advantage: The nonlinear moderating effect of environmental dynamism, *Strategic Management Journal*, 35, 179-203. <https://doi.org/10.1002/smj.2099>
- Solmaztürk, A.B. and Dündar, G. (2018). The impact of entrepreneurial orientation on the career anchors, the role of perceived organizational support in this correlation. *International Journal of Disciplines Economics & Administrative Sciences Studies*, 4(7), 64-86.
- Sözüer, A. (2016). *Inter-firm relationship quality in international trade: A study on the relationships between exporters in Turkey and their customers abroad*, [Unpublished Ph.D.], Istanbul University.
- Tajeddini, K. and Mueller, S. (2018). Moderating effect of environmental dynamism on the relationship between a firm's entrepreneurial orientation and financial performance, *Entrepreneurship Research Journal*, 9(4), 1-13. <https://doi.org/10.1515/erj-2018-0283>
- Talaja, A. (2013). Innovative capabilities, firm performance and foreign ownership: Empirical analysis of large and medium-sized companies from all industries. *BEH- Business and Economic Horizons* 9(3), 69-78. <http://dx.doi.org/10.15208/beh.2013.14>
- Varian, H. (2005). Bootstrap tutorial. *The Mathematica Journal* 9(4), 768-775.
- Vu, H.N. (2017). *Relationships between entrepreneurial orientation and firm performance: The role of family involvement amongst small firms in Vietnam*. [Unpublished Ph.D.], Thesis, Management at Massey University.

-
- Wang, C., Lu, I. and Chen, C. (2008). Evaluating firm technological innovation capability under uncertainty, *Technovation*, 28(6), 349-363. <https://doi.org/10.1016/j.technovation.2007.10.007>
- Wiklund, J. (1999). The sustainability of the entrepreneurial orientation-performance relationship, *Entrepreneurship Theory and Practice*, 24, 37-48. <https://doi.org/10.1177/104225879902400103>
- Wiklund, J. and Shepherd, D. (2005). Entrepreneurial orientation and small business performance: a configurational approach. *Journal of Business Venturing*, 20(1), 71-91. <https://doi.org/10.1016/j.jbusvent.2004.01.001>
- Yuan, X., Shin, S., He, X. and Kim, S.Y. (2016). Innovation capability, marketing capability, and firm performance: A two-nation study of China and Korea, *Asian Business & Management* 15(15), 32-56. <http://dx.doi.org/10.1057/abm.2015.17>
- Zahra, S.A. and Garvis, D.M. (2000). International corporate entrepreneurship and firm performance: The moderating effect of international environmental hostility. *Journal of Business Venturing*, 15(5-6), 469-492. [https://doi.org/10.1016/S0883-9026\(99\)00036-1](https://doi.org/10.1016/S0883-9026(99)00036-1)
- Zahra, S.A. and Covin, J.G. (1995). Contextual influences on the corporate entrepreneurship-performance relationship: A longitudinal analysis, *Journal of Business Venturing*, 10(1), 43-58. [https://doi.org/10.1016/0883-9026\(94\)00004-E](https://doi.org/10.1016/0883-9026(94)00004-E)
- Zahra, S.A. (1991). Predictors and financial outcomes of corporate entrepreneurship: An exploratory study, *Journal of Business Venturing*, 6(2), 59-285. [https://doi.org/10.1016/0883-9026\(91\)90019-A](https://doi.org/10.1016/0883-9026(91)90019-A)
- Zhang, M.J. (2006). IS support for strategic flexibility, environmental dynamism, and firm performance, *Journal of Managerial Issues* 18(1), 84-103.

(APPENDIX A)

Table 6. Fornell-Larcker Discriminant Validity and Correlation Values

	R-DC	Fin. Per.	Firm Age	Cash Hold .	Pro.	Risk-Taking	Cap. Str.	Int. Exp.	Innov.	Env. Dyn. Mod. Eff. LC	Env. Dyn. Mod. Eff. R-DC	Env. Dyn. Mod. Eff. CCC	Env. Comp. Mod. Eff. R-DC	Env. Comp. Mod. Eff. LC	Env. Comp. Mod. Eff. CCC	Env. Dyn.	Env. Comp. p.	LC	Firm Size	CCC
R-DC	0.858																			
Financial Performance	0.165	0.904																		
Firm Age	-0.035	0.104	1.000																	
Cash Holding	0.082	0.242	0.180	0.929																
Proactivity	0.327	-0.052	-0.014	0.108	0.861															
Risk-Taking	0.142	-0.028	-0.023	0.048	0.452	0.928														
Capital Structure	0.203	0.200	0.169	0.047	0.001	-0.092	0.920													
International Experience	0.066	0.229	0.522	0.217	0.137	-0.031	0.156	1.000												
Innovation	0.299	0.090	-0.033	0.124	0.245	0.236	-0.021	-0.012	0.926											
Environmental Dynamism Moderator Effect LC	-0.197	-0.171	0.026	0.196	0.289	-0.179	-0.135	0.015	-0.301	0.721										
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC	-0.005	-0.198	0.231	0.107	0.054	-0.117	-0.114	0.158	-0.108	0.225	0.633									
Environmental	-0.143	-0.173	0.216	0.049	0.104	-0.189	-0.159	0.172	-0.165	0.365	0.593	0.681								

ANALYSIS ON MODERATOR EFFECT OF ENVIRONMENTAL FACTORS IN THE RELATIONSHIPS AMONG ENTREPRENEURIAL ORIENTATION, INNOVATION CAPACITY AND FINANCIAL PERFORMANCE

Dynamism Moderator Effect CCC																					
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC	-0.116	-0.198	0.121	0.035	0.076	-0.191	-0.174	0.059	-0.184	0.438	0.579	0.495	0.529								
Environmental Dynamism Moderator Effect LC	0.052	-0.211	0.030	0.223	0.107	-0.142	-0.042	0.003	-0.127	0.598	0.451	0.232	0.429	0.635							
Environmental Dynamism Moderator Effect CCC	-0.082	-0.110	0.065	0.111	0.194	-0.169	-0.161	-0.002	-0.230	0.594	0.297	0.255	0.521	0.464	1.000						
Environmental Dynamism	0.060	-0.183	-0.031	0.081	0.041	0.183	-0.049	-0.131	0.198	0.185	0.192	0.122	0.219	0.299	0.208	0.767					
Environmental Competition	0.012	-0.230	0.123	0.117	0.016	0.126	-0.057	0.057	0.212	0.072	0.267	0.151	0.183	0.177	0.121	0.452	0.809				
Learning Capacity	0.437	0.247	-0.019	0.234	0.305	0.155	0.045	0.067	0.374	-0.365	-0.190	-0.257	-0.300	-0.233	-0.245	-0.027	0.126	0.896			
Firm Size	-0.060	0.111	0.313	0.189	0.008	0.059	-0.005	0.221	0.176	-0.125	0.000	0.101	0.035	-0.090	0.009	-0.025	0.157	0.168	1.000		
Company Characteristics Capacity	0.472	0.124	0.006	0.298	0.449	0.321	0.101	0.187	0.546	-0.303	-0.092	-0.229	-0.087	-0.089	-0.280	0.112	0.176	0.499	0.115	0.750	

(APPENDIX B)

Table 8. Path Coefficients t-Statistic Values of The Scale Models

	Original Sample	Sample Mean	Standard Dev.	t Statistic Value	P Value
Innovation -> R-DC	0.239	0.242	0.084	2.856	0.004*
Innovation -> Learning Capacity	0.322	0.321	0.085	3.781	0.000*
Innovation -> Company Characteristics Capacity	0.453	0.454	0.069	6.608	0.000*
Proactivity -> R-DC	0.289	0.291	0.080	3.618	0.000*
Proactivity -> Learning Capacity	0.239	0.236	0.086	2.775	0.006*
Proactivity -> Company Characteristics Capacity	0.304	0.306	0.074	4.105	0.000*
Risk-Taking -> R-DC	-0.045	-0.048	0.084	0.541	0.589
Risk-Taking -> Learning Capacity	-0.030	-0.032	0.090	0.334	0.739
Risk-Taking -> Company Characteristics Capacity	0.076	0.078	0.063	1.209	0.227
R-DC -> Financial Performance	0.090	0.109	0.086	1.050	0.294
Firm Age -> Financial Performance	-0.015	0.014	0.091	0.162	0.872
Cash Holding -> Financial Performance	0.173	0.157	0.087	1.976	0.048**
Proactivity -> R-DC	0.289	0.292	0.081	3.580	0.000*
Proactivity -> Financial Performance	-0.208	-0.169	0.101	2.057	0.040**
Proactivity -> Learning Capacity	0.239	0.241	0.085	2.809	0.005*
Proactivity -> Company Characteristics Capacity	0.304	0.306	0.075	4.034	0.000*
Risk Taking -> R-DC	-0.045	-0.047	0.083	0.543	0.587
Risk-Taking -> Financial Performance	0.038	0.024	0.083	0.457	0.648
Risk Taking -> Learning Capacity	-0.030	-0.032	0.090	0.332	0.740
Risk-Taking -> Company Characteristics Capacity	0.077	0.078	0.062	1.227	0.220
Capital Structure -> Financial Performance	0.115	0.112	0.067	1.708	0.088
International Experience -> Financial Performance	0.228	0.202	0.097	2.345	0.019*
Innovation -> R-DC	0.239	0.243	0.085	2.826	0.005*
Innovation -> Financial Performance	0.075	0.054	0.084	0.883	0.377
Innovation -> Learning Capacity	0.322	0.322	0.084	3.840	0.000*
Innovation -> Company Characteristics Capacity	0.453	0.455	0.069	6.564	0.000*
Environmental Dynamism Moderator Effect LC -> Financial Performance	-0.009	-0.040	0.140	0.063	0.950
Environmental Competition Moderator Effect R-DC -> Financial Performance	-0.022	0.003	0.140	0.156	0.876
Environmental Competition Moderator Effect LC -> Financial Performance	-0.067	-0.062	0.136	0.487	0.626
Environmental Competition Moderator Effect CCC -> Financial Performance	-0.033	-0.093	0.189	0.176	0.860
Environmental Dynamism Moderator Effect R-DC -> Financial Performance	-0.086	-0.096	0.166	0.516	0.606
Environmental Dynamism Moderator Effect CCC -> Financial Performance	0.056	0.075	0.145	0.383	0.701

Environmental Dynamism -> Financial Performance	0.013	-0.004	0.098	0.128	0.898
Environmental Competition-> Financial Performance	-0.273	-0.228	0.101	2.711	0.007*
Learning Capacity -> Financial Performance	0.192	0.185	0.097	1.986	0.047**
Firm Size -> Financial Performance	0.036	0.018	0.087	0.420	0.675
Company Characteristics Capacity -> Financial Performance	-0.048	-0.049	0.118	0.404	0.687

Note: (*) and (**) indicate significance at 0.01 and 0.05 significance levels, respectively.

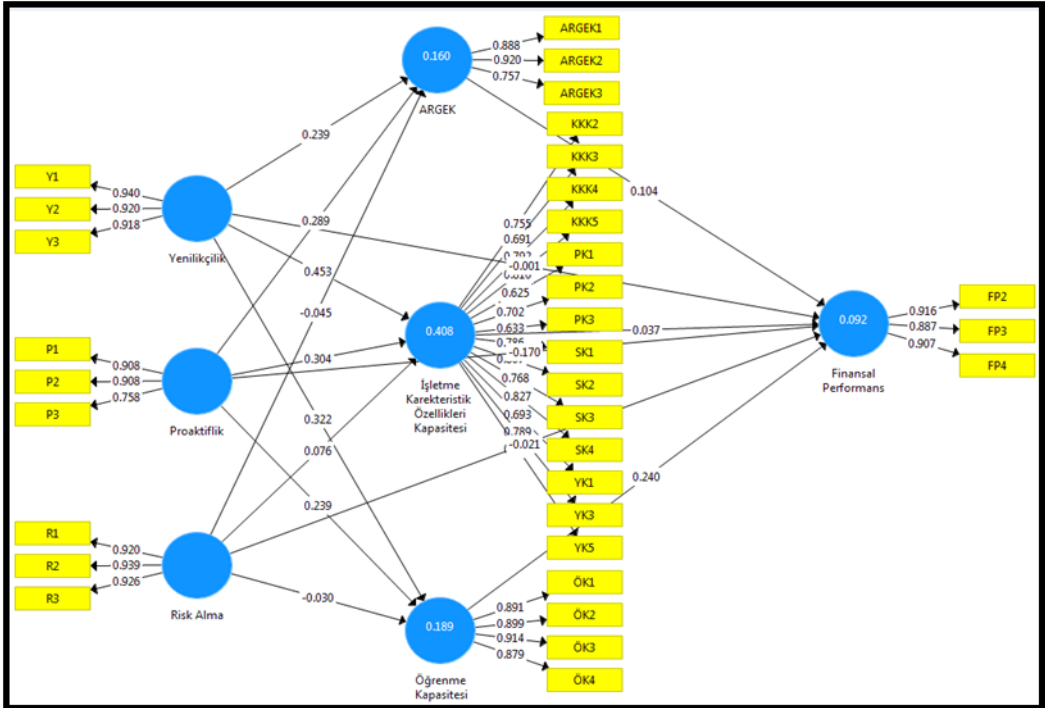


Figure 9. PSL-SEM Structural Equation Model Diagram on the Intermediary Role of Innovation Capacity in the Relationship Between Entrepreneurial Orientation and Financial Performance (Path Analysis)

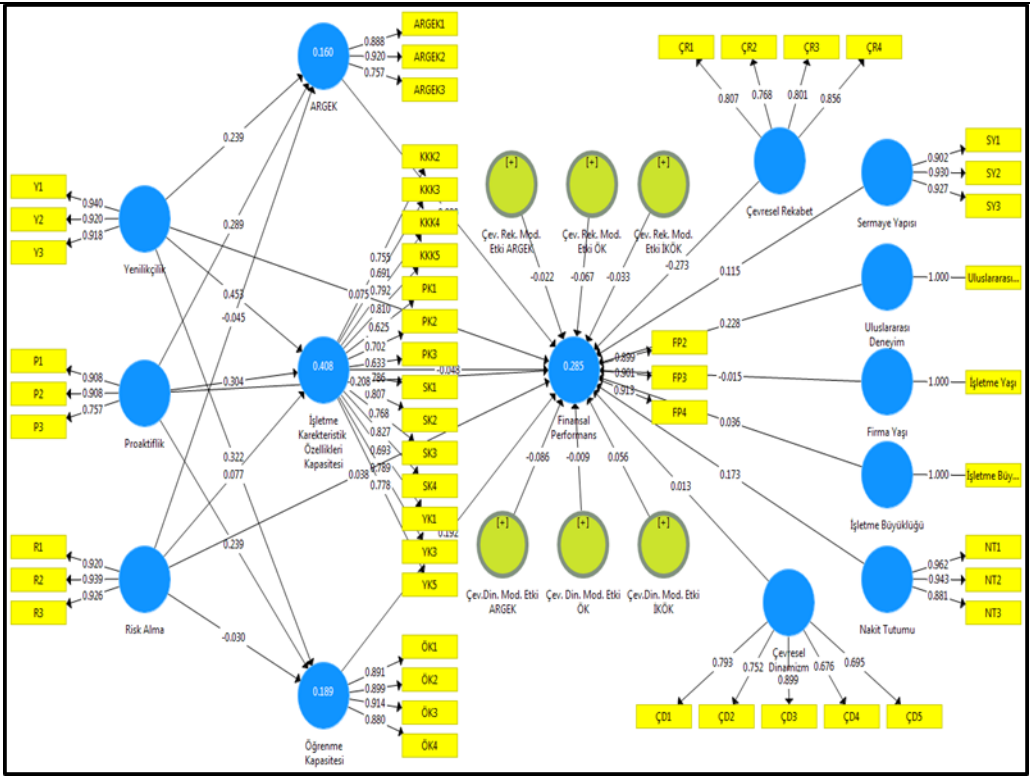


Figure 10. PSL-SEM Structural Equation Model Diagram for the General Model (Path Analysis)



Digital Transformation of Accounting in Industry 4.0 Perspective and an Empirical Study on Turkish Accounting Education *

Ömer Orbay ÇETİN¹
Tunga BOZDOĞAN²

Abstract

Industry 4.0, with the unstoppable development of information technologies and the internet towards the end of the 20th century, is considered an industrial revolution that brings together digital technologies that are constantly increasing in number and variety. As a result of the increase in the use of digital technologies brought by the Industry 4.0, digital transformation has become increasingly important and begun to take place more in the literature. Studies examining the relationship between the Industry 4.0 and accounting are observed in the literature. However, there were not enough studies in the literature that measured the perspectives of students studying in the business administration departments towards the Industry 4.0 as well as their attitudes toward accounting courses. In this study, the effects of the Industry 4.0 on accounting and the digital transformation of accounting have been evaluated for business administration students. A total of 491 questionnaires were applied to the students of the department of business administration, and IBM SPSS Statistics 22 package program was employed for the reliability analysis of the data obtained from 491 questionnaires. Explanatory factor analysis was benefited to determine the validity of the scales in the study. In the analysis, Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) and Bartlett Test were performed to measure the sample adequacy. According to the results of the analysis, it was revealed that there was a significant difference in the Industry 4.0 in terms of the views of the students studying in the business administration department according to sex, age, academic year, and grade points average. In addition, it was also revealed that there was a significant difference in attitudes towards accounting courses and the Industry 4.0 among business administration students based on sex, age, academic year, and department.

Keywords: Accounting, Accounting Education, Industry 4.0, Digital Transformation.

JEL Codes: M40, M41, M49, I20.

Endüstri 4.0 Perspektifinde Muhasebenin Dijital Dönüşümü ve Türk Muhasebe Eğitime İlişkin Ampirik Bir Çalışma

Öz

Endüstri 4.0, 20. yüzyılın sonlarına doğru bilgi teknolojileri ve internetin durdurulamaz gelişimiyle; sayı ve çeşitlilik olarak sürekli artış gösteren dijital teknolojileri bir araya getiren bir endüstriyel devrimdir. Endüstri 4.0'ın beraberinde getirdiği dijital teknolojilerin kullanımının artması sonucu, dijital dönüşüm giderek önem kazanmış ve literatürde daha çok yer almaya başlamıştır. Endüstri 4.0 ve muhasebe ilişkisinin incelendiği çalışmalar literatürde görülmektedir. Bununla birlikte yapılan taramalar sonucunda literatürde, işletme bölümü öğrencilerinin Endüstri 4.0'a olan bakış açıları ile muhasebe dersleri ve Endüstri 4.0'a olan tutumlarını ölçen yeterli sayıda çalışmaya rastlanılmamıştır. Bu çalışmada Endüstri 4.0'ın muhasebeye olan etkileri ve muhasebenin dijital dönüşümü, işletme bölümü öğrencileri özelinde değerlendirilmeye çalışılmıştır. Toplam 491 anket işletme bölümü öğrencilerine uygulanmış ve 491 anketten elde edilen verilerin güvenilirlik analizleri için IBM SPSS Statistics 22 paket programı kullanılmıştır. Çalışmada kullanılan ölçeklerin geçerliliğinin tespitinde ise açıklayıcı faktör analizi kullanılmıştır. Analizde, örneklem uygunluğunun ölçümü için Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) ve Bartlett Testi gerçekleştirilmiştir. Yapılan analiz sonuçlarına göre işletme bölümü öğrencileri arasında cinsiyet, yaş, sınıf ve genel not ortalamasına göre Endüstri 4.0'a olan bakış açıları anlamlı bir farklılık olduğu ortaya konmuştur. Bununla birlikte işletme bölümü öğrencileri arasında muhasebe derslerine ve Endüstri 4.0'a olan tutumlarında cinsiyet, yaş, sınıf ve bölüme göre anlamlı bir farklılık olduğu da ortaya konmuştur.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Muhasebe Eğitimi, Endüstri 4.0, Dijital Dönüşüm.

JEL Kodları: M40, M41, M49, I20.

* Bu araştırma makalesi "Endüstri 4.0 Perspektifinde, Muhasebenin Dijital Dönüşümü: İşletme Bölümü Öğrencileri Üzerinde Bir Araştırma" başlıklı yüksek lisans tezinden üretilmiştir.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Ömer Orbay ÇETİN, (Arş. Gör.), Afyon Kocatepe Üniversitesi, Bolvadin Uygulamalı Bilimler Fakültesi Öğretim Elemanı, Afyonkarahisar, Türkiye, E-mail: omerocetin@aku.edu.tr ORCID: 0000-0002-6909-7248.

² Tunga BOZDOĞAN, (Doç. Dr.), Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Eskişehir, Türkiye, E-mail: tunga.bozdogan26@gmail.com ORCID: 0000-0002-1651-9865.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Çetin, Ö. O., Bozdoğan, T. (2023). Digital transformation of accounting in industry 4.0 perspective and an empirical study on Turkish accounting education. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbircikçi Özel Sayısı), 31-52. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1261040>



1. INTRODUCTION

Bosch first mentioned the concept of the Industry 4.0 at the Hannover Fair held in Germany in 2011, representing the fourth industrial revolution. After the concept of the Industry 4.0 emerged, it started to be used with the expression of digital transformation and the digital technologies it offered. Thanks to the advancements in information technologies, the development of internet networks, and the increase in the diversity and the use rates of the digital technologies, many professions will face the danger of extinction, new business lines will emerge in various sectors, many new professions will emerge, many professions will experience change and transformation, existing production facilities will turn into innovative facilities, businesses will have to transform digitally both on the institutional and employees bases. One of the areas that will be most affected by digital transformation is accounting and the accounting profession. The students' perspectives of the business administration department, which is one of the departments with the most potential to work in the field of accounting after graduation, towards the Industry 4.0 and their attitudes towards the relationship between accounting courses and Industry 4.0 are essential.

In the literature review, it is clear that there are different studies on determining the Industry 4.0 awareness of the students at the faculty of economics and administrative sciences, disclosing the digital accounting literacy of the accounting professionals, the Industry 4.0 awareness of the accounting students as well as the determination of the digital literacy of the undergraduate students. No study has been found that examines both the perspectives of the students studying in the business administration department, one of the departments where students take the accounting courses more than other fields at the undergraduate level and has the highest potential to ensure a career in accounting toward the Industry 4.0, and students' attitudes toward the relationship between accounting courses and the Industry 4.0. In this direction, it is desired to contribute to the literature by discussing the perspectives and attitudes of business administration students toward the Industry 4.0 and accounting courses.

The study is designed to reveal whether there is a significant difference in the perspectives of business administration students on the Industry 4.0 and their attitudes toward the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 according to sex, age, academic year and program difference in the department and grade points average (GPA).

The study consists of three parts. While the first part presents information on the Industry 4.0 and digital transformation, the second part includes information on the digital transformation of accounting and accounting education. The third part presents the analysis of the data obtained from the survey that was conducted on the students of the department of business administration as well as the information on the acceptance or rejection of the hypotheses.

2. THE INDUSTRY 4.0 AND DIGITAL TRANSFORMATION

Industrial revolutions express the continuous changes in society. With each new industrial revolution, societies have experienced tremendous changes and transformations. The Industry 4.0, the last of the industrial revolutions experienced until today, covers digitalization and the effects it brings. The Industry 4.0 is often used together with the concept of digital transformation due to the many new technologies it brings.

2.1. History of Industrial Revolutions

Before examining the opportunities or challenges that the Industry 4.0 brings to the world and our country, it is important to remember all the industrial revolutions in history and try to understand the whole process, albeit briefly.

The Industry 1.0 refers to the period when human power was first replaced by the machine power. In 1769, Scottish engineer James Watt patented the first steam engine under his own name as a result of many years of research and work, and this event is considered the beginning of the Industry 1.0.

With this revolution, which spread from England to the USA and all over Europe, the idea of production by machine became widespread, the use of fuel-based machines such as steam or coal increased, and many different innovations and technologies came to the forefront (Durmuş, 2019).

It is possible to say that the Industry 2.0 represents the period between 1850-1950. The Industry 2.0 refers to the transition to mass production based on electrical energy, with the emergence of newer technologies over the years due to the mechanization of production. In the period of the second industrial revolution, the machines used were more complex, and the advancement of technology accelerated. Therefore, the Industry 2.0 is also known as the Technological Revolution. The beginning of the Industry 2.0 dates back to the invention of a less costly steel production method by English inventor Henry Bessemer in the 1860s.

The initiation process of the Industry 3.0 was slower than other industrial revolutions. The experience of the first and second World Wars and the great economic crises experienced in the industrialized countries, especially in the light of the previous revolutions, slowed the pace of technological advances. As the negative impact of war and economic crises waned technological advances were renewed. The process, which started with the production of the mechanical-electrical calculator in the 1950s and continued with the introduction of computers into our lives, and was completed in 2011 with the emergence of the concept of the Industry 4.0, represents the Industry 3.0 period.

2.2. The Industry 4.0 and Digital Technologies in Industry 4.0 Perspective

The term the Industry 4.0, which expresses the fourth industrial revolution, was first used by Bosch at the Hannover Fair in Germany in 2011. For Industry 4.0, it is possible to say that it is a process that started with the emergence of the concepts of the Internet of Things and Cyber-Physical Systems via the rapid and continuous development of the digital technologies. In other words, the Industry 4.0 is the whole of technology and systems that enable production to become the fastest and most efficient, thanks to the communication of all objects in the production process with each other. With the advanced digital technologies brought by the Industry 4.0, businesses and production facilities will become more intelligent (Minister & Şekkelı, 2018; Popkova et al., 2018).

The features underlying the Industry 4.0 can be summarized as follows (Demirer & Cindiloğlu-Demirer, 2019):

- *Interoperability*: The ability to connect, communicate and exchange data between innovative facilities and people via cyber-physical systems and the internet.
- *Service Orientation*: Providing services for the needs of individuals or businesses.
- *Decentralized Management*: Remote management is possible thanks to digital technologies, such as cloud computing, the internet of things, and three dimensional printers.
- *Real-Time Information*: Simultaneous collection, analysis and interpretation of data and simultaneous transmission to the user.
- *Virtualization*: Smart facilities or business models can be copied, tested, or converted into simulations.
- *Modularity*: The ability of innovative facilities to transform themselves in accordance with needs or current conditions.

The Industry 4.0 contains many different components and technologies, such as the Internet of Things (IoT), Big Data, Cloud Computing, Cyber Security, Three Dimensional Printers, Augmented Reality, Artificial Intelligence, System Integration, Blockchain, and Autonomous Robots (Nayyar & Kumar, 2020).

Internet of Things: The concept of IoT refers to the ability of many different objects to interact via the internet, with various markings to distinguish them from each other. To put it more clearly, IoT connects different objects using the Internet. Besides, it allows these objects to mutually produce and

share data (Bumin-Doyduk & Tiftik, 2017). IoT is a complete system and here is what it can do:

- *Connecting different objects with internet infrastructure,*
- *Allowing interconnected objects to exchange data,*
- *Checking the collected data,*
- *Thinking and deciding on the controlled data.*

Big Data: Big data is defined as large amounts of data that are impossible to analyze using old databases and become very difficult to manage. Trillions of networked sensors are embedded in many devices capable of operating, generating, and sharing data, from smartphones to social media sites, computers, and industrial machines. Outdated databases have been insufficient to store large amounts of data, and at this point, big data technology, one of the components of the Industry 4.0, has started to provide convenience in processing this data (Çelik, 2017).

Cloud Computing: For individuals or businesses to survive successfully in the global economy and trade, it has become necessary to have knowledge of information technologies and to be constantly updated on this subject. Regardless of the sector, especially the adaptation of businesses to the latest technologies brought by information technologies and the use of these technologies implies gaining an advantage over their competitors in the global competitive environment (Aytekin et al., 2016). The following statements can be given as examples of the advantages brought by the cloud computing (Elitaş & Özdemir, 2014):

- *Continuous availability of data on the drive,*
- *The recorded data can be used easily at any time,*
- *Accelerating data access,*
- *Data scaling according to needs,*
- *Simplified source or management assignments to data.*

Artificial Intelligence: Artificial intelligence is the ability to transfer human abilities such as thinking, decision-making, perceiving events, or drawing conclusions to non-living beings such as computers, robots, etc. Artificial intelligence is a technology that enables human-specific behaviors and abilities to be copied and transferred to inanimate objects (Tekbaş, 2019).

Cyber Security: Almost all the digital technologies brought by the Industry 4.0, especially cloud computing and artificial intelligence, are related to the internet or software. As a result of the increase in the use of these technologies by businesses or individuals over time, security problems have appeared. Cyber security has become an indispensable technological system for enterprises to continue their production processes healthily and to continue to exchange data with their technological devices. Cyber security allows only authorized persons or machines to see, change or use the data, thus keeping the need for individual or corporate security at the highest level (Petekçi, 2021).

Autonomous Robots and Robotic Process Automation: With the developments following the Industry 4.0, the robot technology is no longer just machines or robots that can provide automatic workforce but has become a technology with self-learning and data processing capabilities. Autonomous robots cooperate with human intelligence and abilities, constantly update themselves in this direction and work in harmony with humans (Çirkin & Özdağoğlu, 2021).

Three-Dimensional Printers: Three-dimensional printers, one of the rapidly developing technologies that entered our lives with the Industry 4.0, are quickly integrated into all areas of our lives. Three-dimensional printers are tools that allow objects to be produced in three dimensions. Despite the two-dimensional printers that have been used frequently until today, three-dimensional printers allow

printing not only on the X-Y axis but also on the X-Y-Z axis. The positive aspects of three-dimensional printers can be listed as follows: saving both time and cost during the output and production phase and the ability to produce original designs without depending on ready-made shapes or molds. The negative aspects of three-dimensional printers can be listed as follows: lack of widespread individual use owing to the high costs in individual use, difficulties in finding the materials required for output and production (Yıldırım et al., 2018).

2.3. Digital Transformation

Digital transformation is a concept that has been used quite frequently in recent years. In short, digital transformation refers to combining physically and digitally maintained services. When expressed in more detail, digital transformation means introducing and integrating digital technologies such as the IoT, autonomous robots and robotic process automation, cloud technology, or artificial intelligence into our lives, both individually and corporately. From this point of view, it can be claimed that digital transformation has a profound effect on human life and the ecosystems of businesses (Gonçalves et al., 2022).

It is possible to discuss digital transformation in the world under two main headings. The first being digital technologies used in industry and the second being advanced production technologies, and it can be stated that this transformation is structured or trying to be structured in a similar way in Turkey. Examples of the digital technologies used in the industry include big data, cloud computing, artificial intelligence, IoT, and cyber security. Examples of advanced production technologies include robotic process automation, autonomous robots, and three-dimensional printers (Ballı, 2021).

Chronologically, digital transformation in Turkey includes the transition plan to E-Government applications in the public sector in 2002 and the Information Society Strategy and Action Plans in various periods following the 2005 E-Transformation Turkey Project, the Establishment of the Presidency Digital Transformation Office in 2018, in 2019 the first Digital Transformation Technologies and Standards Summit and one Million Employment (Software) Project can be given in 2022 (Karabacak & Sezgin, 2019).

3. DIGITAL TRANSFORMATION OF ACCOUNTING AND ACCOUNTING EDUCATION

Professions, which are transforming at a dizzying pace with the effect of the Industry 4.0 and digitalization, face with various opportunities on the one hand and some threats on the other. The accounting sector, one of the sectors that will be most affected by the Industry 4.0 and digitalization, faces both opportunities and threats in the professional sense. Since most of the activities performed by professional accountants can be carried out by digital technologies that are available in the light of digital transformation, it may be possible for current accountants to face unemployment if they cannot keep up with the change. In the future, with the Industry 4.0 and digital transformation, the accounting profession will turn into a more qualified profession, where people will come to the fore with their mental abilities instead of physical labor, the number of activities that can be done autonomously will increase, and digital competencies can will be used more intensively.

3.1. Current Approaches in Accounting

In the light of the information above, in this section, the relationship between cloud accounting, big data, and blockchain concepts and accounting will be discussed as current approaches in accounting.

Cloud Accounting: Cloud accounting reflects the cloud computing technology brought by the Industry 4.0 in the accounting field. It is a system that facilitates traditional accounting tasks and helps integrate accounting into digital transformation. When traditional accounting and cloud accounting are compared, the following differences stand out (Buyruk-Akbaba, 2019):

- *While data entry is done physically in traditional accounting, data entry is automatic in cloud accounting.*

- *While remote access to accounting information systems is not possible in traditional accounting, it is possible in cloud accounting.*
- *In traditional accounting, changes in the legislation and regulations are followed personally, while in cloud accounting, cloud computing systems are followed. This advantage also saves time.*
- *While transactions are slow and complex in traditional accounting, transactions occur quickly in cloud accounting.*

Big Data and Accounting: All accounting-related transactions have been transforming from physical records to digital records day by day. This situation reveals the necessity of storing, protecting, and accessing both data and records at any time. In the last 20 years, almost all of the data has started to be stored in the digital media. With the development of information technologies, accounting professionals first left behind an exhausting and difficult activity that is physical bookkeeping. Now, thanks to digital transformation, they have gained advantages in terms of workforce and time in almost every activity beyond computer use. The data sets that continue to grow day by day disclose the need for professional accountants to benefit from big data technology (Aslan & Özerhan, 2017).

Examples of the ways that professional accountants should follow to integrate big data technology into their professional activities are as follows (Aslan & Özerhan, 2017):

- *Developing an effective internal control mechanism for monitoring and controlling data sets by developing new models for data analysis,*
- *Using big data technology in decision-making processes,*
- *Incorporating big data technology in risk management to increase business value.*
- *Using big data technology for regulatory compliance and managerial evaluations.*

Blockchain and Accounting: The impact of blockchain technology in the field of accounting has started with the fact that the recording and storage processes of digital currencies are similar to the recording and storage processes in accounting. There is a two-sided registration system in both accounting and cryptocurrencies. In fact, when examining the name of the blockchain registry tools, the word “ledger”, which means ledger, is encountered. In the future, it is possible to see the blockchain technology changes accounting recording systems or accounting information systems (Doğan & Ertugay, 2019).

3.2. Expected Characteristics of Accounting Professionals in the Future

Considering the above-mentioned digital technologies, the accounting profession will enter into a digital evolution, and accounting professionals will have to adapt to the change by improving themselves in terms of professional competence. The examples of the skills that professional accountants should have in the process of the Industry 4.0 and the digital transformation of accounting can be given as follows (Tekbaş, 2019):

Analytical Skills: Analytical skills, one of the most critical skills for professional accountants in the future, refers to the ability to analyze both theoretical and practical data and to have an analytical understanding.

Business Intelligence: Professional accountants will have to use their business intelligence to further their business, both individually and institutionally, to produce financial solutions and make strategic decisions.

Digital Literacy: Digital literacy skills are indispensable for professional accountants to adapt to rapidly changing and renewing technologies and continuously advance their profession. As new technologies enter our lives every day, even hourly, it is impossible for professional accountants to

be successful for a long time by using the same software or programs.

Creativity: One of the most important conditions to adapt to the world of technology, which is in constant and dizzying change, and to stay up-to-date individually is to be creative. It is clear that professional accountants who cannot imagine how to integrate new technologies into their profession or who cannot produce professionally creative solutions will face great difficulties in the future.

3.3. Accounting Education and Expectations

Accounting is an area of great importance in all segments of society in countries. Many information users, such as investors, customers, partners, government, vendors, or managers, need and use the information produced by accounting (Jones & Sharma, 2021). The number and diversity of the circles that use the information produced by accounting increase the importance of accounting education. In this context, accounting education should have an infrastructure appropriate to global and local developments that can be continuously updated and transformed in line with the needs (Sevim et al., 2018).

The accounting profession, one of the professions affected by the Industry 4.0 and digital transformation, can adapt to the transformation by quickly updating existing training. All kinds of education in the accounting field should be removed from having only a theoretical structure, and should be brought to a structure that focuses on teaching applied and digital technologies. Otherwise, accounting professionals who do not renew themselves and students who are starting a business life and want to step into the accounting profession may face unemployment soon. In this respect, it is important to pay attention to the following issues for the training in the field of accounting at all levels:

- *Taking steps to increase digital literacy starting from the undergraduate level,*
- *Adding simulation training on digital technologies to prevent accounting courses from only having a theoretical structure,*
- *Organizing training to increase awareness about the Industry 4.0,*
- *Providing students or accounting professionals to receive practical training and gaining experience by finding businesses that actively use digital technologies,*
- *Continually organizing up-to-date training for professional accountants via relevant institutions.*

4. RESEARCH ON THE STUDENTS OF THE BUSINESS ADMINISTRATION DEPARTMENT

The digital transformation via the impact of the Industry 4.0 will change many professions. One of the areas that Industry 4.0 will most affect is accounting. There will be many changes in accounting and accounting profession over time. The department of business administration, bring people to the accounting sector after graduation mostly, enable them to adapt to these changes, to take precautions, to develop their competencies and to be aware of all these changes and transformation processes. For this reason, the application part of the study was carried out on the students of the department of business administration.

4.1. Subject, Purpose, and Importance of the Research

The business administration department students' perspective toward the Industry 4.0 (EBA) and their attitude to the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 (MUDEN) were investigated in this study.

The first aim of the research is to reveal whether the students' perspective of the business administration department toward the Industry 4.0 shows a significant difference according to sex, age, academic year, department, and GPA. The second aim of the research is disclose whether the

attitude of the students of the business administration department towards the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 differs significantly according to sex, age, academic year, department, and GPA or not.

The main reasons for choosing this subject for the research are that it is a very current issue in Turkey, as well as the fact that it will maintain its actuality for a long time and that the tendency towards this issue will continue to increase in the future. Through the impact of the Industry 4.0 and digitalization, many innovations will inevitably come to our country. Since these innovations will bring a different change or transformation with each day, the students of the business administration department have to develop and change themselves in line with these innovations.

To take a more stable place in the sector in the future, to make a difference in the global competitive environment, and be a pioneer in integrating all new generation technologies into their profession, business administration students must be aware of the Industry 4.0, the innovations it brings and constantly update themselves in this direction.

In line with all this information, for the students of the business administration department to be involved in the process, to improve themselves, and to create their awareness early, these issues should be incorporated into accounting courses; accounting courses should be constantly updated in terms of content, lecturers should keep themselves constantly updated, and students should receive various training to keep up with the changes.

4.2. Literature Review

In the literature review, there are different studies in which digital transformation and accounting are associated. The main subjects of this study are to reveal the digital transformation of accounting, its impact on accounting education, and the thoughts of students who have a high potential to work as accountants after graduation. For this reason, the summary literature table includes studies that examine how digital transformation is related to accounting education and how accounting professionals will be affected by digital transformation. The summary information on the studies reached in the literature review is given on Table 1.

Table 1. Summary Information on the Studies Reached in Literature Review

Author	Year	Findings
Damayanti	2018	In the study, which examines the effects of the Industry 4.0 on accounting systems, it was concluded that the traditional reporting system would change, big data would be included in accounting systems, the need for professional accountants who only perform traditional accounting procedures would decrease, and accounting professionals should also improve themselves in information technologies.
Tutar	2019	The Industry 4.0 and its innovations were examined, and its possible effects on accounting were discussed. It has been concluded that accounting education offered at universities should be reshaped according to the Industry 4.0 and become more suitable for the requirements of the age.
Kruskopf et al.	2020	The study, which examined how the fields of accounting and auditing are affected by the digital technologies that come with the Industry 4.0, concluded that accounting professionals should constantly update themselves on rapidly changing digital technologies and that human-machine compatibility would increase and the existing skills of accounting professionals would lose their importance by experiencing change.

Kurnaz et al.	2020	To measure the impact of digitalization on accounting education and the adequacy of accounting education in terms of implementation, a survey was applied to accounting professionals. It was also concluded that digital technologies were not sufficiently included in the current accounting education, accounting education should be shaped in line with the needs of the business world and digital technologies should be included more in accounting education.
Şen & Aracı	2021	The study emphasized that the field of accounting will gain a new dimension with Industry 4.0 technologies. It was concluded that accounting education should be integrated into digitalization by examining the effects of Industry 4.0 on accounting education in order for both employees and students to be successful in the future.
Bağdat	2022	In the study, 13 universities were examined and it was aimed to reveal the adequacy of the courses covering e-accounting and Industry 4.0 technologies in the departments where accounting education is given at higher education level in the E-transformation process. Then, it was concluded that more importance should be given to Industry 4.0 technology and e-accounting courses in departments providing education in the field of accounting in higher education.
Bulut-Deniz	2022	The study focuses on the impact of digitalization on accounting and finance education, accounting profession and accounting professionals and a literature review was conducted on the studies conducted in Turkey on this subject.
Cunha et al.	2022	In the study, it is stated that since the accounting profession will take a different form in the future with technological developments and changes in the markets, students who will work in the field of accounting should adapt to this situation. In the study in which the accounting courses in the universities in Portugal were examined and compared with the literature review, it was concluded that students and employees should have technical skills in accordance with technological developments.
Gonçalves et al.	2022	The study investigated how digital transformation and the Industry 4.0 will affect accounting and applied the semi-structured interview method to small-medium-sized accounting firms. As a result of the study, it was concluded that artificial intelligence and robotics would be very practical on accounting and offer various advantages, it is challenging to prove the effects of digital transformation on accounting, it is also inevitable for accounting professionals to undergo a digital transformation, and many other studies should be conducted to clearly reveal the effects of digital transformation on accounting.

4.3. Research Method

Within the scope of the research, a questionnaire was applied to the students of the business administration department. The applied questionnaire was created by compiling the questionnaire statements in two separate scientific studies, one foreign and the other local. The survey, which was initially planned to be applied face-to-face, has been decided to be applied online, as the Covid-19 disease has turned into a pandemic affecting the whole country and universities. The questionnaire was applied face-to-face to 54 students at the first stage, and a Pilot Test was conducted. Then, Google Forms (Google Survey) was used as a tool in the data collection phase. The survey questions were transferred to the digital environment and applied online.

The first of the sources used for creating the questionnaire is the study entitled “Awareness and Perception of Accounting Students towards Industrial Revolution 4.0” by Omar and Hasbolah (2018). The statements taken from the study were translated into Turkish from English, the language in which they were written. The other source is the study entitled “Investigation of the Relationship

between the Factors Causing Stress and Attitudes Towards the Course in Undergraduate Level Accounting Students” prepared by Cengiz and Tekin (2019). Not all of the expressions in the questionnaire were used, but the expressions suitable for the research were included.

IBM SPSS Statistics 22 Package Program was used to analyze the data set obtained from the survey application. Factor Analysis, Reliability Analysis, Variance Analysis, and Multiple Comparison Post Hoc Tests were performed for the obtained data set.

4.4. Sample, Constraints, and Hypotheses of the Study

The research population consists of public universities in Turkey including undergraduate business administration departments. The sample of the research consists of 23 universities that have the highest quota for the department of business administration among the public universities in Turkey. Business administration departments are generally divided into Business Administration (Formal Education), Business Administration (Evening Education), and Business Administration (English) sub-programs. Different departments such as Business Administration (German) are also available in small numbers. For this reason, in the analysis part of the research, the department of business administration is divided into Business Administration (Formal Education), Business Administration (Evening Education), Business Administration (English), and Business Administration (Other).

All necessary official permissions were obtained for sending the online questionnaire to 23 universities. The questionnaire was sent to all 23 universities with an official letter by Eskişehir Osmangazi University Rectorate. While seven out of 23 universities (Eskişehir Osmangazi University, Dokuz Eylül University, Akdeniz University, Çukurova University, Bursa Uludağ University, Afyon Kocatepe University, and Selçuk University) responded positively to our questionnaire application request with an official letter, one (Erciyes University) has responded negatively to our request due to the shortages in education and training under pandemic conditions. No positive or negative feedback was received from the remaining 15 universities.

Our questionnaire was sent to the relevant universities online, and its application was realized. A total of 491 students participated in our survey, 54 of which were face-to-face, and statistical analyzes were made on the data set consisting of the responses of 491 students to the statements.

The most important parts at the stage of evaluating the statistical results of the research are the hypotheses. It is necessary to establish a different hypothesis for each relationship that we want to test in our research and which we believe will emerge later (Gürbüz & Şahin, 2018). All hypotheses can be viewed in their respective sections.

4.5. Findings of the Research

In the findings section of the study, firstly, the demographic findings, then the findings of the explanatory factor analysis and reliability analysis were discussed. In the last part, the findings of the variance analysis and the results of the acceptance or rejection of the hypotheses were discussed.

4.5.1. Statistics on Demographic Information

Table 2 shows the demographic findings of the students who participated in the survey. The total number of students participating in the survey is 491.

Table 2. Findings Related to Demographic Variables

	Sex	n	%
	Female	278	56.6
	Male	213	43.4
	Total	491	100
	Department	N	%
	Business Administration (Formal Education)	274	55.8
	Business Administration (Evening Education)	117	23.8
	Business Administration (English)	66	13.4
	Business Administration (Other)	34	6.9
	Total	491	100
	Academic Year	N	%
	First Academic Year	71	14.5
	Second Academic Year	66	13.4
	Third Academic Year	114	23.2
	Fourth Academic Year	240	48.9
	Total	491	100
	Age	N	%
	20 and under	73	1.9
	21-22	167	34
	23-24	137	27.9
	25 and over	114	23.2
	Total	491	100
	GPA	N	%
	2.00 and below	84	17.1
	2.01-2.50	180	36.7
	2.51-3.00	115	23.4
	3.01-3.50	88	17.9
	3.51 and above	24	4.9
	Total	491	100

Source: Collected Data

As in Table 2, 56.6% of the 491 students who participated in the survey were female, and 43.4% were male. In terms of the differences between the departments, it can be asserted that 55.8% of the participants are from the Business Administration (Formal Education), 23.8% are from the Business Administration (Evening Education), 13.4% are from the Business Administration (English), and 6.9% are from the Business Administration (Other). While fourth academic year students constitute 48.9% of the participating students; 14.5% are first academic year students, 13.4% are the second academic year, and 23.2% are the third academic year students. Students aged 20 years and below constitute 14.9% of the total number of participants, students aged 21-22 constitute 34%, students aged 23-24 constitute 27.9%, and students aged 25 years and above constitute 23.2%. By examining the distribution of the GPA of the participants, it can be said that 17.1% had a GPA of 2.00 and below, 36.7% had a GPA of 2.01-2.50, 23.4% had a GPA of 2.51-3.00, 17.9% had a GPA of 3.01-3.50, and 4.9% had a GPA of 3.51 and above.

4.5.2. Factor and Reliability Analysis

Explanatory factor analysis to ensure the construct validity of the scales in the research; Cronbach's Alpha method was benefited to reveal the reliability levels.

4.5.2.1. Factor and Reliability Analysis of the Industry 4.0 Perspective (EBA) Statements

Explanatory factor analysis and reliability analysis were performed to determine the structural validity of the scales used in the study and how many sub-factors the statements were collected.

Table 3. Findings Related to Explanatory Factor Analysis (EBA)

Factors	Scale Item	Load	Explained Variance Value	Eigenvalue
Factor 1: The Industry 4.0 Awareness	15. The Industry 4.0 represents the industrial future.	0.722	25.687	4.110
	20. The Industry 4.0 is more than automation and data exchange.	0.697		
	18. The Industry 4.0 components include the concepts of smart factory, big data, and the Internet of things.	0.695		
	19. The Industry 4.0 is about the digital transformation of the industry.	0.686		
	14. I am aware of the Industry 4.0.	0.638		
	12. The Industry 4.0 is a new evolution that makes automation processes smarter and better.	0.618		
	10. The Industry 4.0 will increase the efficiency of processes within the organization.	0.583		
	8. In line with the Industry 4.0, the current roles of accounting will evolve toward new capabilities in data analytics.	0.539		
Factor 2: Impact on the Accounting Profession	2. With the emergence of the Industry 4.0, the robot technology will replace accountants in the future.	0.789	10.375	1.660
	5. Accounting duties, including auditing, will become fully automated with the use of artificial intelligence-based technologies that come with the Industry 4.0.	0.737		
	4. The Industry 4.0 will cause mass unemployment.	0.605		
Factor 3: Future Impacts	9. In the Industry 4.0, the problem of information security is the biggest concern.	0.705	8,029	1,285
	13. The Industry 4.0 will significantly impact the recruitment of accounting graduates.	0.595		
	7. The Industry 4.0 will increase the demand for accountants who will develop challenging technology, data analysis, critical thinking and adaptability skills.	0.574		
Factor 4: Prepare for The Industry 4.0	1. Turkey is ready for the Industry 4.0.	0.796	7,112	1,138
	16. The Industry 4.0 is similar to previous industrial revolutions.	0.614		
Total Variance Explained (%)				51.203
KMO Sampling Adequacy Measure				0.828
Barlett Sphericity Test		Chi-Square: 1651.742; Significance: 0.000		

Source: Collected Data

Table 3 shows the statistical results of the explanatory factor analysis. The Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) and Bartlett’s tests were used to test the suitability of whether or not to perform exploratory factor analysis. The KMO Sampling Adequacy Measure value appears to be 0.828. This value, which is expected to be in the range of 0-1 and close to 1, turned out to be 0.828 in our analysis, indicating that our sample is very suitable for explanatory factor analysis. According to the results of the Barlett’s Sphericity Test, the significance value is 0.000, and it was concluded that our scale was suitable for explanatory factor analysis once again. The approximate chi-square value was 1651.742.

Explanatory factor analysis was carried out to see how many sub-dimensions could be examined from the perspectives of business students toward the Industry 4.0. According to the result of the factor analysis, the perspectives on the Industry 4.0 are divided into four dimensions. These factors

are named as “the Industry 4.0 Awareness (Factor 1)”, “Impact on the Accounting Profession (Factor 2)”, “Future Impacts (Factor 3)” and “Prepare for the Industry 4.0 (Factor 4)” in Table 3. These four dimensions identified explain 51.20% of the total variance.

Investigating the other statistical results in Table 3, it is evident that there are four factors with eigenvalues greater than one. The contribution of the factors emerging from the statements of the perspective on the Industry 4.0, which is the first scale of the study, to the variance explained after rotation is given in Table 4.

It is clear that the variance explained by the first two factors after rotation is over 10%, and the last two factors are below 10%. The sum of the contributions of the last three factors to the explained variance is 25.516%. The contribution of the first factor to the explained variance is 25.687% and is more than the sum of the contributions of the last three factors. The contribution rates of the last three factors to the explained variance are relatively lower individually and in total. Which factors loaded more on the 16 expressions in the first scale of the study after the rotation process can be observed in Table 3. Most of the statements are collected in the first two factors.

When all these statistical results of the explanatory factor analysis are evaluated together and their relationship with the hypotheses is discussed, all factors will be considered in a single dimension as the perspective on industry 4.0 (EBA).

For the EBA, the reliability analysis results are also important after the explanatory factor analysis. As a result of the reliability analysis, the Cronbach’s Alpha Coefficient (α) of the 16-item scale is 0.742. For Cronbach’s Alpha value, values of 0.60 and above can be considered reliable in some sources, while values of 0.70 and above are generally accepted as reliable. The Cronbach’s Alpha value of the Industry 4.0 perspective scale was found to be 0.742, taking place between 0.60 and 0.80, and it was concluded that the scale was quite reliable.

4.5.2.2. Factor and Reliability Analysis of the Attitude towards the Relationship between Accounting Courses and the Industry 4.0 (MUDEN) Statements

There are 15 statements in the Attitudes to the Relationship Between Accounting Courses and the Industry 4.0 (MUDEN) section, which is the second part of the questionnaire. As a result of the Factor Analysis, five statements were removed because they were loaded on more than one factor and negatively affected the result of the reliability analysis. Explanatory factor analysis was performed again as a result of the removal of five statements, and the statistical results of a total of ten statements were evaluated.

Table 4. Findings on Explanatory Factor Analysis (MUDEN)

Factors	Scale Item	Load	Explained Variance Value	Eigenvalue
Factor 1: The Industry 4.0 and Digitalization Education	27. I would like to learn more about the Industry 4.0.	0.826	37.828	3.783
	25. It is important for students to have knowledge about the Industry 4.0 and its relationship with accounting.	0.789		
	23. I would like to attend any seminar or talk about the Industry 4.0.	0.758		
	30. Including digital technologies in accounting classes will provide an advantage after graduation.	0.736		
	24. Students have a lack of knowledge about the Industry 4.0.	0.643		
	35. The Industry 4.0 and its innovations should be given more space in accounting courses.	0.640		
	26. Industry 4.0 will change the learning methods in accounting courses.	0.638		
Factor 2: Overview of Accounting Courses	22. In accounting courses, information is given about the Industry 4.0 and its relationship with accounting.	0.813	14.884	1.488
	31. I am curious and follow the developments in the accounting field.	0.636		
	28. Instructors follow the innovations in the accounting field and share them with their students.	0.564		
Total Variance Explained (%)				52.712
KMO Sampling Adequacy Measure				0.825
Barlett Sphericity Test		Chi-Square: 1472.354; Significance: 0.000		

Source: Collected Data

Table 4 shows the statistical results of the explanatory factor analysis. KMO and Bartlett’s tests were used to test the suitability of whether or not to perform exploratory factor analysis. KMO Sampling Adequacy Measure appears to have a value of 0.825. This value, which is expected to be in the range of 0-1 and close to one, turned out to be 0.825 in our analysis, indicating that our sample is highly suitable for explanatory factor analysis. According to the results of the Bartlett’s Sphericity Test, the significance value is 0.000, and it is concluded that our scale is suitable for explanatory factor analysis once again. The approximate chi-square value was 1472.354.

Explanatory factor analysis was carried out to see how many sub-dimensions could be examined from the MUDEN statements. According to the result of the factor analysis, attitudes of the students towards the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 are divided into two sub-factors. As seen in Table 4, these factors are named as “Industry 4.0 and Digitalization Education (Factor 1)” and “Overview of Accounting Courses (Factor 2)”. The two sub-dimensions identified explain 52.71% of the total variance.

Looking at the other statistical results in Table 4, it is seen that there are two factors with eigenvalues greater than 1. The variance explained by the first factor after rotation was 37.82%, and the variance explained by the second factor after rotation was 14.88%. The contribution rate of the second factor to the explained variance is lower than the contribution rate of the first factor.

Upon evaluating all these statistical results related to the explanatory factor analysis of MUDEN together and upon considering the relationship with the hypotheses, the two factors will be discussed in one dimension: the Attitude towards the Relationship between Accounting Courses and the Industry 4.0.

After the explanatory factor analysis for the MUDEN, the reliability analysis results are as follows.

As a result of the reliability analysis, the Cronbach's Alpha Coefficient (α) of the 10-item scale is 0.721. For Cronbach's Alpha value, values of 0.60 and above can be considered reliable in some sources, while values of 0.70 and above are generally accepted as reliable. The Cronbach's Alpha value of the Industry 4.0 perspective scale was found to be 0.721, between 0.60 and 0.80, and it was concluded that our scale was quite reliable.

4.5.3. Variance Analysis

After evaluating the results of the explanatory factor analysis and reliability analysis of the survey perspective on the Industry 4.0 and the attitude to the relationship between accounting courses and the Industry 4.0, the relationship between sex, department, academic year, age, and mean grade scores with these dimensions, statistical results, and acceptance or rejection of hypotheses were examined. The one-way ANOVA test, which is used when more than two groups are desired to be evaluated in studies, is also known as variance analysis. When there are more than two groups, the one-way ANOVA test is applied to see if the mean scores of these groups are equal to each other (Gürbüz and Şahin, 2018). For this reason, a one-way ANOVA test was applied since the variables of age, academic year, department, and GPA consisted of more than two groups. Since the sex variable consisted of two groups, Independent Samples T-Test was performed.

4.5.3.1. Variance Analysis by Sex

Independent Samples T-Test was applied to see if there was a sex-based significant difference in Industry 4.0 perspective and attitude towards the relationship between accounting courses and the Industry 4.0. Table 5 shows the statistical results of the Independent Samples T-Test applied regarding the perspectives of male and female students toward the Industry 4.0 and their attitudes toward the relationship between accounting courses and the Industry 4.0.

Table 5. Independent Samples T-Test Table by Sex

			n	\bar{x}	s.s.	t	p
EBA	Sex	Female	278	3.68	0.408	2.639	0.009
		Male	213	3.58	0.431		
MUDEN	Sex	Female	278	3.81	0.510	2.119	0.035
		Male	213	3.70	0.575		

Source: Collected Data

According to the T-Test applied, the Industry 4.0 perspective shows a significant difference according to sex ($p < 0.05$). When the mean scores are examined, it has been determined that female students have more caring perspective on the Industry 4.0 (3.68) than male students. Accordingly "H1: Students' Perspective on the Industry 4.0 differs significantly according to their sex" was accepted.

Attitudes towards the relationship between accounting courses and Industry 4.0 also show a significant difference by sex ($p < 0.05$). When the mean scores are examined, it has been determined that female students' attitudes toward the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 (3.81) are higher than male students. Accordingly "H2: Students' Attitudes to the Relationship Between Accounting Courses and the Industry 4.0 differ significantly according to their sex" was accepted.

4.5.3.2. Variance Analysis by Age

Since the one-way ANOVA test is used when we want to evaluate more than two groups in scientific research, this analysis technique was used to test whether there is a significant difference in EBA or MUDEN according to age.

Table 6. One-Way ANOVA and Multiple Comparison LSD Test Results by Age

w		n	\bar{x}	s.s.	F	p	Post-Hoc (LSD)
EBA	1. 20 and under	73	3.63	0.410	8.211	0.000	2-3, 2-4
	2. 21-22	167	3.52	0.432			
	3. 23-24	137	3.74	0.377			
	4. 25 and over	114	3.68	0.419			
MUDEN	1. 20 and under	73	3.71	0.511	2.941	0.033	2-3, 2-4
	2. 21-22	167	3.67	0.624			
	3. 23-24	137	3.82	0.482			
	4. 25 and over	114	3.83	0.476			

Source: Collected Data

As seen in Table 6, it can be said that the p-value for EBA (Significance) was less than 0.05, resulting in 0.000, and for MUDEN, the p-value (Significance) was less than 0.05, resulting in 0.033. In line with this result, it is apparent that there is a significant difference according to age groups in the perspective of the Industry 4.0 and attitudes towards the relationship between accounting courses and Industry 4.0. Accordingly “H3: Students’ Perspective on the Industry 4.0 differs significantly according to their age” and “H4: Students’ Attitudes to the Relationship Between Accounting Courses and the Industry 4.0 differ significantly according to their age” were accepted. However, it cannot be understood between which groups the significant differences are by examining the one way ANOVA test. LSD Test, one of the Post Hoc multiple comparison tests, was applied to see the significant differences between age groups.

Investigating the last column of Table 6, it is seen that both EBA and MUDEN show a significant difference between which age groups. According to these results, it is obvious that there is a significant difference in the students’ perspectives in the 21-22 age group ($\bar{x}=3.52; \pm 0.432$) with both the students in the 23-24 age group ($\bar{x}=3.74; \pm 0.377$) and the students in the 25 years and over age group ($\bar{x}=3.68; \pm 0.419$) ($p < 0.05$).

Significant differences in attitudes towards accounting courses and the Industry 4.0 are between the students in the 21-22 age group ($\bar{x}=3.67; \pm 0.62448$) and the students in the 23-24 age group ($\bar{x}=3.82; \pm 0.48270$); also between the students in 21-22 age group ($\bar{x}=3.67; \pm 0.62448$) and the students in the 25 years and over age group ($\bar{x}=3.83; \pm 0.47610$) ($p < 0.05$).

4.5.3.3. Variance Analysis by Academic Year

Since the one-way ANOVA test is used when we want to evaluate more than two groups in scientific research, this analysis technique was used to test whether there is a significant difference in EBA or MUDEN according to academic year.

Table 7. One-Way ANOVA and Multiple Comparison LSD Test Results by Academic Year

Class		n	\bar{x}	s.s.	F	p	Post-Hoc (LSD)
EBA	1. First Academic Year	71	3.68	0.437	10.940	0.000	1-3, 2-4, 3-4
	2. Second Academic Year	66	3.57	0.409			
	3. Third Academic Year	114	3.47	0.432			
	4. Fourth Academic Year	240	3.73	0.388			
MUDEN	1. First Academic Year	71	3.60	0.519	3.507	0.015	2-4
	2. Second Academic Year	66	3.74	0.608			
	3. Third Academic Year	114	3.83	0.501			
	4. Fourth Academic Year	240	3.76	0.541			

Source: Collected Data

As seen in Table 7, it is evident that the p-value for EBA (significance) was less than 0.05, and 0.000; for MUDEN, the p-value (significance) was less than 0.05, and 0.015. In line with this result, it can

be said that there is a significant difference according to academic years both in the perspective of the Industry 4.0, accounting courses, and attitude towards the Industry 4.0. Accordingly “H5: Students’ Perspective on the Industry 4.0 differs significantly according to their academic years” and “H6: Students’ Attitudes to the Relationship Between Accounting Courses and the Industry 4.0 differ significantly according to their academic years” hypotheses were accepted. However, it cannot be understood between which groups the significant differences were by examining the one way ANOVA. LSD Test, one of the Post Hoc multiple comparison tests, was applied to see the significant differences between academic years.

When we look at the last column of Table 7, it is clear that both the perspective on the industry 4.0 and the attitude towards accounting courses and the industry 4.0 show a significant difference between grades. According to these results, it is also clear that there is a significant difference between first-year students ($\bar{x}=3.68; \pm 0.437$) and third-year students ($\bar{x}=3.47; \pm 0.432$); also between second-year students ($\bar{x}=3.57; \pm 0.409$) and fourth-year students ($\bar{x}=3.73; \pm 0.388$); also between third-year students ($\bar{x}=3.47; \pm 0.432$) and fourth-year students ($\bar{x}=3.73; \pm 0.388$) in the perspective of the Industry 4.0 ($p<0.05$).

On the other hand there is a significant difference in the attitude toward the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 are between the second-year students ($\bar{x}=3.74; \pm 0.608$) and the fourth year students ($\bar{x}=3.76; \pm 0.541$) ($p<0.05$).

4.5.3.4. Variance Analysis by Department

Since the one-way ANOVA test is used when we want to evaluate more than two groups in scientific research, this analysis technique was used to test whether there is a significant difference in EBA and MUDEN according to department.

Table 8. One-Way ANOVA and Multiple Comparison LSD Test Results by Department

Departments		n	\bar{x}	s.s.	F	p	Post-Hoc (LSD)
EBA	1. Business Administration (Formal Education)	274	3.64	0.401	0.278	0.842	-
	2. Business Administration (Evening Education)	117	3.61	0.463			
	3. Business Administration (English)	66	3.65	0.440			
	4. Business Administration (Other)	34	3.62	0.391			
MUDEN	1. Business Administration (Formal Education)	274	3.82	0.544	3.598	0.014	1-2,1-3
	2. Business Administration (Evening Education)	117	3.70	0.542			
	3. Business Administration (English)	66	3.62	0.505			
	4. Business Administration (Other)	34	3.69	0.509			

Source: Collected Data

As seen in Table 8, the p-value (significance) for EBA was 0.0842, greater than 0.05, and the p-value (significance) for MUDEN was 0.014, lower than 0.05. In line with this result, it is clear that while there is no significant difference according to departments in the perspective of the Industry 4.0, there is a significant difference in accounting courses and attitude towards the Industry 4.0 according to departments. Accordingly “H7: Students’ Perspective on the Industry 4.0 differs significantly according to their departments” was rejected, while the hypothesis of “H8: Students’ Attitudes to the Relationship Between Accounting Courses and the Industry 4.0 differs significantly according to their departments” was accepted. LSD Test was not applied to the EBA scale, as no significant difference was found in the perspective of the Industry 4.0.

Looking at the last column of Table 8, it is clear that the attitude towards the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 differs significantly between departments. According to these results, it is seen that there is a significant difference between the students of the Business Administration Department (Formal Education) ($\bar{x}=3.82; \pm 0.544$) and the students of the Business

Administration Department (Evening Education) (\bar{x} =3.70; \pm 0.542). And also there is a significant difference between the students of the Business Administration Department (Formal Education) (\bar{x} =3.82; \pm 0.544) and the students of the Business Administration Department (English) (\bar{x} =3.62; \pm 0.505).

4.5.3.5. Variance Analysis by GPA

As seen in Table 9, the p-value (significance) for EBA was 0.001, lower than 0.05, and the p-value (significance) for MUDEN, higher than 0.05, was 0.109. In line with these results, it is clear that while there is no significant difference according to the GPAs of the accounting courses and attitude towards the Industry 4.0, there is a significant difference according to the GPAs of the students in the perspective of the Industry 4.0.

Table 9. One-Way ANOVA and Multiple Comparison LSD Test Results by GPA

GPA	n	\bar{x}	s.s.	F	p	Post-Hoc (LSD)	
EBA	1. 2.00 and below	84	3.48	0.338	4.618	0.001	1-2, 1-3, 1-4, 1-5
	2. 2.01-2.50	180	3.64	0.441			
	3. 2.51-3.00	115	3.73	0.380			
	4. 3.01-3.50	88	3.64	0.445			
	5. 3.51 and above	24	3.67	0.479			
MUDEN	1. 2.00 and below	84	3.81	0.588	1.904	0.109	-
	2. 2.01-2.50	180	3.67	0.529			
	3. 2.51-3.00	115	3.82	0.530			
	4. 3.01-3.50	88	3.80	0.514			
	5. 3.51 and above	24	3.81	0.556			

Source: Collected Data

Accordingly “H9: Students’ Perspective on the Industry 4.0 differs significantly according to their mean grade scores” was accepted and “H10: Students’ Attitudes to the Relationship Between Accounting Courses and the Industry 4.0 differ significantly according to their GPA” was rejected. The groups between which the significant differences are between cannot be understood by looking at the results of one-way ANOVA test. The LSD Test, one of the Post Hoc multiple comparison tests, was applied to see which GPAs differ significantly in the perspective of the Industry 4.0. This test was not applied to the MUDEN scale, as there was no significant difference in the attitude to the relationship between accounting courses and the Industry 4.0.

As seen in the last column of Table 9, it is evident that the point of view towards the Industry 4.0 differs significantly among students according to GPA. According to these results, there is a significant difference in terms of the Industry 4.0 perspective ($p < 0.05$) between the students have a GPA of 2.00 and below (\bar{x} =3.48; \pm 0.338) and the students have a GPA between 2.01-2.50 (\bar{x} =3.64; \pm 0.441) and the students have a GPA between 2.51-3.00 (\bar{x} =3.73; \pm 0.380) and the students have a GPA between 3.01-3.50 (\bar{x} =3.64; \pm 0.445) and the students have a GPA of 3.51 and above GPA (\bar{x} =3.67; \pm 0.479) with each of them separately.

5. CONCLUSION

Following the emergence of the concept of the Industry 4.0, it included many digital technologies in our lives and soon became associated with digital transformation. The Industry 4.0, which is associated with information technologies and digitalization, will need to be addressed with a dimension that creates business value and includes risk management, legislation and managerial compliance. Through the development of information technologies, the spread of internet networks and the increase in the variety and use of digital technologies; a transformation process has started in terms of many professions that possibly will experience change and transformation. Furthermore, factories will become intelligent facilities by making use of digital technologies, and businesses in various sectors are working to integrate into digital transformation both institutionally and on the basis of employees.

The survey method was used in the research in which the students' perspectives of the business department towards the Industry 4.0 and their attitudes towards the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 were examined. 56.6% of the students participating in the research are female, and 44.4% are male. The programs with the highest number of participating students were business administration department formal education (55.8%) and business administration department evening education (23.8%). Considering which academic year the participating students are mostly, it is evident that 48.9% of the participating students are fourth academic year students and 23.2% are third academic year students. When we look at the distribution of participant students by age, it has also been revealed that they are predominantly between the ages of 21-22 (34%) and 23-24 (27.9%).

According to the research results, eight of the ten hypotheses determined before the research were accepted and two were rejected. It is understood that students' perspectives on the Industry 4.0 show a significant difference according to sex, age, academic year and GPA, but there is no significant difference according to their departments. According to the other research results, it is understood that students' attitudes towards the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 show a significant difference according to sex, age, academic year and department. However, there is no significant difference according to their GPA.

It has also been concluded that female students' perspectives on the Industry 4.0 and their attitudes toward the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 are more significant than male students. The perspectives of the third and fourth academic year students towards the Industry 4.0 and their attitudes towards the relationship between accounting courses and the Industry 4.0 are more significant than the first and second academic year students. The reason for this is that the students at the graduation stage are following the current developments by conducting sector research with the anxiety of finding a job. It has also been seen that students with higher GPAs have a more significant perspective of the Industry 4.0 than students with lower GPAs.

When the answers given to the statements in the research are examined, the following can be stated as other remarkable issues: Students participated in the research are generally aware of the Industry 4.0 and are aware that digital transformation will occur in the accounting profession with the Industry 4.0. It was also concluded that the students, who stated that they want to attend more seminars and events about the Industry 4.0, were aware the Industry 4.0 will significantly affect their recruitment processes in the future. We can emphasize that the participating students believe that with the Industry 4.0, the accounting profession will evolve towards new talents and the need for professional accountants with the skills required by digitalization will increase.

Other remarkable answers from students participating in the research can be stated as follows: According to the answers given by the students who participated in the research, accounting courses are insufficient in terms of including the relationship between the Industry 4.0 and accounting. According to the opinions of the participating students, it is not enough for the instructors to follow the innovations in the accounting field and share these innovations with the students in the course. Students think that the Industry 4.0 and its innovations should be included more in accounting courses and that digital technologies in accounting courses will be an advantage after graduation.

The Industry 4.0 and its digital technologies have led to a new evolution in the accounting profession and accounting practices. While performing the functions of accounting applications in businesses, it should also be ensured that digital technologies are considered and applied as a whole in the perspective of increasing the business values of enterprises, taking measures against risks, and improving the evaluation of managerial control and measures. The digital transformation of accounting has become inevitable, and it has been concluded that people who want to be successful professionally in the global competitive environment should develop themselves in this direction. It has also been revealed that the students of the Business Administration Department, one of the groups with the highest potential to become a member of the accounting profession in the future, need to receive a more up-to-date and constantly renewable education in terms of accounting courses. Giving

more space to the Industry 4.0 and the new technologies it brings to accounting education at all levels will provide students with an advantage after graduation. The fact that the students of the business department have a favorable perspective of the Industry 4.0 in general, their awareness level is high, and they want to be more aware of the Industry 4.0. Students should be encouraged more in this regard and various projects should be implemented in which they can be involved in the process.

Throughout the country, the importance given to accounting departments, especially in applied sciences faculties, should be increased, and students should be given the opportunity to receive more intensive and specific accounting education in the perspective of application-based digital technologies. In addition, simulation-based teaching techniques should be included in accounting education. By integrating digital technologies into accounting courses, students and accounting professionals should be equipped with the technological equipment. In all kinds of accounting education, besides the theoretical parts of traditional accounting, current issues that capture the digital age requirements should be included. In addition, in cooperation with Union of Chambers of Certified Public Accountants of Turkey (TÜRMOB) and Basic Education and Training Center (TESMER), training including digital technologies should be given to the candidates of professional accountants who have passed the Internship Entrance Exam during the internship period. By expanding the limitations and sample of the study, applications related to the Industry 4.0 and digital technologies can be made to the students of the Faculty of Economics and Administrative Sciences in all state universities in the country, and especially to the students of the accounting department and other accounting department students studying at the Faculty of Applied Sciences. On the other hand, the study can be developed by making similar applications to the lecturers who provide education in the fields of Social Sciences throughout the country. In the global competitive environment, it is necessary to increase the importance given to the Industry 4.0 and digital transformation in accounting education to achieve a higher level of individual and institutionally success in every aspect and reach the desired level of an information society.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Etik Kurulu'ndan 11.3.2020 tarih ve 2020/06 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar(lar) Katkısı: Ömer Orbay ÇETİN (% 60), Tunga BOZDOAN (% 40)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: The approval of the Eskişehir Osmangazi University Ethical Committee no 2020/06 dated 11.3.2020 was obtained for this study.

Author(s) Contributions: Ömer Orbay ÇETİN (% 60), Tunga BOZDOAN (% 40)

REFERENCES

Aslan, Ü., & Özerhan, Y. (2017). Big data and accounting profession. *The World of Accounting Science*, 19(4), 862-883.

- Aytekin, A., Erdoğan, Y., & Kavalcı, K. (2016). A new business model: cloud computing in accounting field. *International Journal of Management Economics and Business, ICAFR 16 Special Issue 12(12)*, 46-62.
- Bağdat, A. (2022). Curriculum proposal on e-accounting and industry 4.0 technology courses in accounting education. *Journal of Abant Social Sciences*, 22(2), 924-937. <https://doi.org/10.11616/asbi.1104332>.
- Bakan, İ., & Şekkelı, Z. H. (2018). Smart factories. *Journal of Life Economics*, 5(4), 204-220. 10.15637/jlecon.270.
- Ballı, A. (2021). Digital transformation and entrepreneurship in Turkey. *Third Sector Social Economic Review*, 57(1), 251-279. <http://dx.doi.org/10.20491/isarder.2020.895>
- Bulut-Deniz, M. (2022). A literature review on the effect of digitalization on accounting finance education, accounting professional and accounting professionals in the context of technological developments. *The Journal of Turk & Islam World Social Studies*, 9(35), 371-389. <http://dx.doi.org/10.29228/TIDSAD.67104>.
- Bumin-Doyduk, H. B., & Tiftik, C. (2017). Internet of things: future projections and business opportunities. *Third Sector Social Economic Review*, 12(3), 127-147.
- Buyruk-Akbaba, A. N. (2019). Cloud accounting and application in business. *The Journal of Accounting and Finance*, 82(21), 21-40. <https://doi.org/10.25095/mufad.535955>.
- Cengiz, S., & Tekin, B. (2019). A research to determine the perspective and attitudes of the students to the lesson who receive accounting education at undergraduate level. *The Journal of Accounting and Finance*, 81, 183-212. <http://dx.doi.org/10.25095/mufad.510656>.
- Cunha, T., Martins, H., Carvalho, A., & Carmo, C. (2022). Not practicing what you preach: how is accounting higher education preparing the future of accounting. *Education Sciences*. 12(432), 1-17. <https://doi.org/10.3390/educsci12070432>.
- Çelik, S. (2017). Importance of big data technologies for businesses. *Social Sciences Studies Journal*, 3(6), 873-883.
- Çirkin, E., & Özdağoğlu, A. (2021). Evaluation of autonomous robots in industry 4.0 in terms of sustainability perspectives. *Erciyes Academy*, 35(4), 1534-1553. <https://doi.org/10.48070/erciyesakademi.997049>.
- Demirer, Ö., & Cindiloğlu-Demirer, M. (2019). Endüstriyel devrimler tarihsel bir perspektif [Industrial revolutions a historical perspective]. Ankara: *Gazi Kitabevi Publishing*.
- Doğan, M., & Ertugay, E. (2019). Blockchain and applications in accounting. *Third Sector Social Economic Review*, 54(4), 1654-1670. <http://dx.doi.org/10.15659/3.sektor-sosyal-ekonomi.19.11.1228>.
- Durmuş, A. (2019). *Endüstri 4.0, eğitim 4.0, liderlik 4.0, toplum 5.0 [Industry 4.0, education 4.0, leadership 4.0, society 5.0]*. İstanbul: Efe Akademi Publishing.
- Elitaş, C., & Özdemir, S. (2014). Cloud computing and its use in accounting, *The World of Accounting Science*, 16(2), 93-108.
- Gonçalves, M. J., Ferreira Da Sliva, A. C., & Ferreira, C. G. (2022). The future of accounting: how will digital transformation impact the sector?. *Informatics*, 9(19), 1-17. <https://doi.org/10.3390/informatics9010019>.
- Gürbüz, S., & Şahin, F. (2018). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri, felsefe - yöntem – analiz [Research methods in social sciences, philosophy - method – analysis]*. Ankara: Seçkin Akademik ve Mesleki Yayınlar Publishing.

- Jones, K., & Sharma, R. (2021). *Higher education 4.0 the digital transformation of classroom lectures to blended learning*. Singapore: Springer Publishing.
- Karabacak, Z. İ., & Sezgin, A. A. (2019). Digital transformation and digital literacy in Turkey. *The Journal of Türk İdare*, 1(488), 319-343.
- Kruskopf, S., Lobbas, C., Meinander, H., Söderling, K., Martikainen, M., & Lehner, O. (2019). Digital accounting: opportunities, threats and the human factor. *ACRN Oxford Journal of Finance and Risk*, 9, 1-15.
- Nayyar, A., & Kumar, A. (2020). *A roadmap to industry 4.0: smart production, sharp business and sustainable development*. Cham: Springer Publishing.
- Omar, S. A., & Hasbolah, F. (2018). Awareness and perception of accounting students towards industrial revolution 4.0. *Proceedings of the 5th International Conference on Accounting Studies (ICAS 2018)*, Penang, Malaysia, 9-15.
- Petekçi, A. R. (2021). Industry 4.0: opportunity or danger?. *Journal of Computer Science and Technologies*, 2(1), 7-15.
- Popkova, E. G., Ragulina, Y. V., & Bogoviz, A. V. (2018). *Industry 4.0: industrial revolution of the 21st century*. Warsaw: Springer Publishing.
- Sevim, Ş., Savaş, F., & Bozdoğan, T. (2018). A research on service quality of skills training applications in businesses in accounting and finance in secondary education vocational education. *International Journal of Social and Humanities Sciences Research*, 5(24), 1729-1749.
- Şen, V. & Aracı, H. (2021). Effects in industry 4.0 on accounting education. *Journal of Management and Economics*, 28(4), 875-889. 10.18657/yonveek.896791.
- Tekbaş, İ. (2019). *Muhasebenin dijital dönüşümü ve mali mühendislik* [Digital transformation of accounting and financial engineering]. İstanbul: Hümanist Kitap Publishing.
- Telli, G., & Aydın, S. (2020). *Dijital dönüşüm* [Digital transformation]. İstanbul: Kapital Medya Hizmetleri A.Ş Publishing.
- Tosunoğlu, B., & Cengiz, S. (2020). Accounting education in turkey: review of undergraduate curriculum and evaluation within the scope of developments. *Journal of Economics, Business, Politics and International Relations*, 6(2), 194-214.
- Tutar, S. (2019). Possible effects of industry 4.0 on the accounting profession. *International Journal of Economics Business and Politics*, 3(2), 323-344.
- Yıldırım, G., Yıldırım, S., & Çelik, E. (2018). A new insight – 3D printers and their instructional use: a content analysis. *Journal of Bayburt Education Faculty*, 13(25), 163-184.



The Relationship between Academics' Personality Traits and Accounting Students' Academic Motivation and Academic Self-Efficacy

Nurettin KOCA¹

Abstract

The present study aims to investigate the relationship between academics' personality traits and accounting students' academic motivation and academic self-efficacy within the framework of Structural Equation Modelling (SEM). Five-factor personality traits were considered as independent variables, while academic self-efficacy is the dependent variable, academic motivation is the moderator variable. The study population consists of accounting students studying at Kahramanmaraş Sütçü İmam University in Turkey. The data were collected using five-factor personality traits and academic self-efficacy and academic motivations scales and analyzed using SPSS 25.0 and SmartPLS 4. The findings suggest that among different personality traits, while openness affects academic motivation significantly and positively, emotional instability affects academic motivation significantly and negatively. As a result, academic motivation affects academic self-efficacy significantly and positively.

Keywords Personality Traits, Accounting Education, Academic Self-Efficacy, Academic Motivation.

JEL Codes: M41, M49, I20, M1.

Akademisyenlerin Kişilik Özellikleri ile Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Akademik Güdülenmeleri ve Akademik Öz Yeterlikleri Arasındaki İlişki

Öz

Bu çalışmada, akademisyenlerin kişilik özellikleriyle muhasebe eğitimi gören öğrencilerin akademik öz yeterlilikleri ve akademik güdülenmeleri arasındaki ilişkinin Yapısal Eşitlik Modeli (YEM) modeli kapsamında incelenmesi amaçlanmıştır. Çalışmada, beş faktör kişilik özellikleri bağımsız değişken, akademik öz yeterlilik bağımlı değişken ve akademik güdülenme ise aracı değişken olarak ele alınmıştır. Araştırmanın evrenini T.C. KSÜ' de muhasebe eğitimi alan öğrenciler oluşturmaktadır. Çalışmada veriler, beş faktör kişilik özellikleri, akademik öz yeterlilik ve akademik güdülenme ölçekleri kullanılarak elde edilmiştir. Veriler, SPSS 25.0 ve SmartPLS 4 programları ile analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda; kişilik özelliklerinden açıklık boyutunun akademik güdülenme üzerinde anlamlı ve pozitif yönlü, duygusal dengesizlik boyutunun anlamlı ve negatif yönlü bir etkiye, akademik güdülenmenin ise akademik öz yeterlik üzerinde anlamlı ve pozitif yönlü bir etkiye sahip olduğu görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Kişilik Özellikleri, Muhasebe Eğitimi, Akademik Öz Yeterlilik, Akademik Güdülenme.

Jel Kodları: M41, M49, I20, M1.

¹ **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Nurettin KOCA, (Dr. Öğr. Üyesi), Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Afşin Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Kahramanmaraş, Türkiye, E-mail: kocanurettin417@gmail.com ORCID: 0000-0002-3309-9428.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Koca, N. (2023). The relationship between academics' personality traits and accounting students' academic motivation and academic self-efficacy. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 53-67. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1294393>



1. INTRODUCTION

Education occupies a critical position in a nation's development process (Şengel, 2011: 168). In this respect, education quality is of vital importance to ensure a productive and strong economy and highly-qualified labor force in a country, which can be only achieved by a high quality education system (Koca, 2022: 90). In addition to necessary physical facilities and infrastructure, student profile and teaching techniques, academics' professional qualifications (Öztürk, 2018: 46) and personality traits largely shape a high quality education system. Personality is defined as the whole spiritual and psychological traits peculiar to a certain individual (Turkish Language Society, 2009: 1188). An individual's personality is always under the influence of internal and external stimuli and consists of their entire biological, psychological, hereditary and acquired skills, motives, emotions, wishes and behaviors (Yelboğa, 2006: 198). Therefore, it is considered to affect other individuals in a positive or negative way. It is widely acknowledged that educators' personality traits affect their students in particular. Taking this view as a point of departure, the present study analyzes whether academics' personality traits affect accounting students' levels of academic self-efficacy and academic motivation during their professional training. Theoretical frameworks regarding some variables in the present study are briefly described below.

2. THEORETICAL FRAMEWORK

2.1. Personality Traits

Although there is no generally accepted definition of personality, a number of scales have so far been developed and used in many different studies in order to measure personality traits (Yelboğa, 2006: 198). Five-Factor (Big Five) Model of Personality is one of these scales. It is a commonly used and studied personality model for the evaluation of individual personality traits in different countries and language groups. (Somer et al., 2002: 21; Doğan, 2013: 57). The model consists of five dimensions: extraversion, agreeableness, conscientiousness, emotional (in)stability and openness (to experience) (Benet & John, 1998: 734).

Extraversion is as an individual's ability to be engaged in intense social interaction and behave competitively (Dağlar, 2020: 2490; Yiğit & Seferoğlu, 2019: 191). Extraverted individuals are considered as exciting, talkative, positive, confident, highly self-expressive, enthusiastic, sociable, human-oriented, friendly, cheerful, adventurous, entertaining, powerful, assertive, cooperative and sympathetic people (Doğan, 2013: 57; Somer et al., 2002: 23; Deveci, 2020: 39-40; Yelboğa, 2006: 199; Sıgır & Gürbüz, 2011: 32; Bitlisli et al., 2013: 463). On the other hand, introverted individuals are more lonely, distant, quite, shy, timid and passive people (Tabak et al., 2010: 544; Serinikli, 2021: 19; Deveci, 2020: 39-40). According to Caligiuri (2000), compared to other individuals, extroverted individuals are more open to and optimistic towards other cultures, giving them an upper hand in terms of cultural adaptation (Tekin et al., 2012: 4618). In addition, Girgin (2007) states that extroverted individuals are more highly motivated to display organizational dominance and win awards, increasing their job satisfaction considerably (Işık & Küçükşahin, 2020: 263).

Agreeableness is an individual's tendency to conform to and get on with other individuals in a society. It is defined along with various personality traits such as trust, integrity, helpfulness, conformity/obedience, humbleness, cooperation, sincerity, decency and compassion (Somer et al., 2002: 23; Yelboğa, 2006: 199). Highly agreeable individuals are helpful, merciful, gullible, honest, cooperative, good-tempered (Sıgır & Gürbüz, 2011: 32), thoughtful, friendly, unselfish, empathetic, polite, respectful, reliable and loveable people who tend to compromise and remain calm in their interpersonal relations (Digman, 1990: 422-424; Zellars et al., 2000: 1576-1577; Bitlisli et al., 2013: 463; Dağlar, 2020: 2490). Such individuals are often observed to display forgiving, generous, self-sacrificing, meek, kind-hearted, tactful, respectful and compromising behaviors instead of competitive ones. Additionally, highly agreeable individuals succeed in professions such as customer relations, marketing, healthcare service and teaching which require a strong and healthy communication style (Deveci, 2020: 40; Serinikli, 2021: 19). However, less agreeable individuals

are usually associated with hostile, competitive, unreliable, stubborn, arrogant, impolite, skeptical, angry, bad-tempered and cautious traits (Basım et al., 2009: 23; Tabak et al., 2010: 543; Yelboğa, 2006: 199). Such individuals are considered as incompatible, competitive, cold, aggressive and non-cooperative people (Costa et al., 1986: 641; Sıgır & Gürbüz, 2011: 32; Deveci, 2020: 40; Serinikli, 2021: 19).

Conscientiousness is associated with humble, cooperative, sincere, understanding (Yelboğa, 2006: 199), determined, ambitious, success-oriented (Basım et al., 2009: 23), disciplined and careful individuals with a high sense of achievement (Tabak et al., 2010: 543) who display responsibility, integrity, reliability, caution and determination noticeably (Tekin et al., 2012: 4618). Compared to less conscientious individuals, highly conscientious individuals tend to act in a more planned, tenacious and sensible way and are more committed to their duty requirements, more eager to take responsibility and show initiative against problems and more consistent in terms of obeying rules (Bitlisli et al., 2013: 462). A positive and significant correlation was reported between an individual's conscientiousness and professional performance (Madran & Akdoğan, 2010: 371). Highly conscientious people can overcome stress more easily since they do not hesitate to use their problem-solving skills (Konakay & Çelik, 2018: 699), while less conscientious people possess skeptical, stubborn, competitive, cautious (Yelboğa, 2006: 199), unplanned, procrastinating, undisciplined (Basım et al., 2009: 23), easily distracted, untidy, lazy (Sıgır & Gürbüz, 2011: 33), irresponsible, unreliable, forgetful, indifferent, careless (Tekin et al., 2012: 4618; Bitlisli et al., 2013: 462), conservative, traditional and hard-headed (Doğan, 2013: 58), messy, pointless and untrustworthy personality traits (Deveci, 2020: 41; Serinikli, 2021: 19).

Emotional (in)stability (neuroticism) encompasses several personality traits such as sadness, uneasiness, anxiety, emotional ups and downs, nervousness and impatience. Highly neurotic individuals are often anxious, insecure, and angry and easily offended, whereas less neurotic individuals are comfortable, emotionally stable and self-confident people who can remain calm, do not become irritated and tend to experience positive feelings under stressful circumstances (Doğan, 2013: 58; Deveci, 2020: 41), affecting their professional life positively. In fact, this factor is considered as the most decisive personality trait (Serinikli, 2021: 19-20) in terms of an individual's career achievement.

Openness is the most crucial cognitive trait in Five-Factor Model of Personality. Individuals open to experience are recognized by their imaginative, adventurous, creative, analytical, tolerant, sensitive, intelligent, curious, extraordinary, original and independent behaviors which characterize their opinions and emotions (Basım et al., 2009: 23; Tabak et al., 2010: 544; Yelboğa, 2006: 199; Sıgır & Gürbüz, 2011: 33). Such individuals are open to new and unexpected experiences, prefer non-traditional methods against status quo and stagnation, display a high inner sensitivity and possess intellectual and creative abilities. At the same time, they are cultured and curious and come up with original ideas since they benefit from their vast imagination (Bitlisli et al., 2013: 462; Dağlar, 2020: 2490). Openness encourages such individuals to try new things, which eventually help them discover new ideas and people. Open-minded individuals are considered as liberal and productive people who produce new ideas and show an interest in art (Deveci, 2020: 42; Serinikli, 2021: 20). On the other hand, close-minded individuals deny new experiences and are defined as traditional, conservative, realistic, uninterested (Yelboğa, 2006: 199; Basım et al., 2009: 23; Tabak et al., 2010: 544) and ordinary people who are satisfied with familiar environments (Sıgır & Gürbüz, 2011: 33), avoid innovations, lead a monotonous life and rarely make intellectual attempts (Yiğit & Seferoğlu, 2019: 192; Dağlar, 2020: 2490; Deveci, 2020: 42; Serinikli, 2021: 20).

2.2. Academic Self-Efficacy

Self-efficacy theory has been recently analyzed in many different studies due to its significant impact on an individual's behaviors (Yılmaz et al., 2007: 253). Bandura (1977) defines self-efficacy as an individual's belief in his/her capacity to attain a certain level of knowledge and/or an ability (Eroğlu & Yıldırım, 2018: 68; Li et al., 2020: 3). Self-efficacy is widely used in the field of

education to explore the relationship between academics and students in terms of learning and academic performance (Yorulmaz, 2019: 174). Rather than a personality trait or tendency, it is considered as a multilayered construct with different types of efficacies (Koca, 2019: 244). For instance, academic self-efficacy, which determines an individual's academic achievements, is one of its sub-dimensions (Albayrak et al., 2016: 91). It can be defined as an individual's confidence in his/her potential academic achievements (Li et al., 2020: 3). Many studies reported that university students with a high level of self-efficacy display a higher level of motivation (Aktaş, 2017: 1380).

2.3. Academic Motivation

Academic motivation has so far attracted great attention in the field of education and psychology. It is briefly defined as the required amount of energy for academic activities (Bozanoğlu, 2004: 84). Motivation is a central element in teaching and learning activities and divided into two dimensions as intrinsic and extrinsic motivation (Demir & Arı, 2013: 266). Intrinsic motivation can be defined as performing an activity for an internal satisfaction rather than an external reward or outcome (Bozanoğlu, 2004: 46). Extrinsic motivation, on the other hand, means performing a behavior driven by a positive or negative goal or responsibility (Demir & Arı, 2013: 266). Since motivation determines the required amount of energy for cognitive and behavioral activities to reach success (Bozanoğlu, 2005: 20), it is strictly underlined that students with a higher level of motivation take necessary responsibilities and perform their duties throughout their academic life, thus reaching a higher level of academic achievement at the end. However, students with a lack of motivation often display negative academic behaviors such as giving up against academic challenges and dissatisfaction with their jobs in the future (Demir & Arı, 2013: 266; Sunman & Oruç, 2022: 234), which, unsurprisingly, decreases or delays their academic achievement.

3. LITERATURE REVIEW

Although no studies have been carried out on the relationship between academics' personality traits and students' academic motivation and academic self-efficacy in the existing literature yet, some studies focused on some variables of the present study as follows:

Seçer et al. (2022) focused on the relationship between university students' levels of academic self-efficacy and problem-solving skills and their self-esteem and decision-making styles at health-related departments, and found a positive correlation between students' levels of academic self-efficacy and problem-solving skills and a negative correlation between their decision-making styles and self-esteem.

Atabay (2022) aimed to determine the impact of accounting students' levels of individual innovativeness, self-efficacy and self-motivation on their levels of satisfaction during distant education and reported that resistance and openness dimensions of individual innovativeness are significant predictors of self-efficacy and self-motivation during distance education.

Koca (2022) analyzed the relationship between students' learning approaches and academic motivation at the department of accounting and tax at a vocational school of higher education. The findings suggested a significant and positive correlation between deep learning approach and academic motivation, while there were no statistically significant correlations between superficial learning and academic motivation.

Mammadov (2021) aimed at the relationship between five-factor model of personality and academic performance and found out that personality traits played a significant role in predicting academic performance.

Benli et al. (2021) focused on the relationship between nursing students' personality traits and lifelong learning tendency and demonstrated that extraversion, agreeableness and conscientiousness affected lifelong learning positively and emotional instability negatively.

Zysberg & Schwabsky (2020) analyzed school climate, academic self-efficacy and academic achievement and found a positive correlation between interpersonal relations and belonging and academic self-efficacy, which was positively correlated with academic achievement.

Koca (2019) dealt with the intermediary role of academic motivation and exam anxiety in the relationship between academic self-efficacy and academic achievement and observed that academic motivation and exam anxiety played a partial intermediary role in the relationship between academic self-efficacy and academic achievement.

Aktaş (2017) aimed to determine the relationship between undergraduate students' academic motivation and academic self-efficacy. The percentage of relationship between a student's academic motivation and academic self-efficacy was calculated as 36.3%.

Recepoğlu et al. (2013) focused on the relationship between academics' personality traits and organization commitment and found a significant correlation between academics' personality traits and levels of organization commitment.

Konarraju et al. (2011) analyzed personality traits, learning styles and academic achievement and reported that both personality traits and learning styles contributed to academic performance.

4. METHOD

4.1. Research Design

The present study was designed to determine the impact of academics' personality traits on accounting students' academic motivation and, subsequently, the impact of their academic motivation on their academic self-efficacy. While personality traits were included as independent variables, academic self-efficacy was considered as the dependent variable and academic motivation as the moderator variable.

4.2. Theoretical Model Design and Hypotheses

The theoretical model in the present study consists of three variables (Figure 1). The first (independent) variable is five-factor personality traits with five different dimensions (extraversion, agreeableness, conscientiousness, emotional instability and openness). The second (dependent) variable is academic self-efficacy, while the third moderator variable is academic motivation. It is assumed in the designed model that academics' personality traits affect students' academic motivation positively, which, as a result, also affects students' self-efficacy positively. The theoretical model is shown in Figure 1.

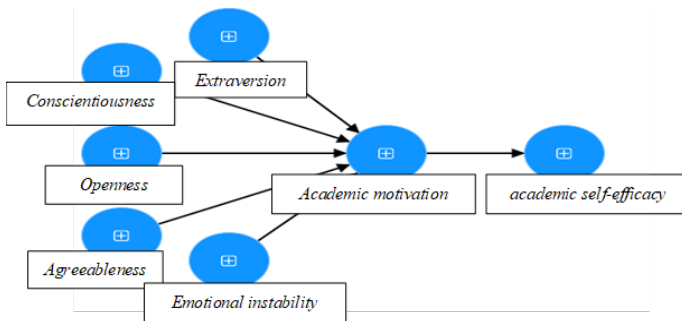


Figure 1. Five-Factor Model of Personality, Academic Self-Efficacy and Academic Motivation Structural Equation Model (SEM)

The present study aims to analyze the relationship between academics' personality traits and accounting students' academic motivation as well as accounting students' academic motivation and academic self-efficacy. Based on the theoretical framework, a positive correlation is hypothesized between academics' personality traits and their students' academic motivation as well as students'

academic motivation and academic self-efficacy. In this respect, it is argued that academics' personality traits affect accounting students' academic motivation positively, which later affects students' academic self-efficacy positively too. The following hypotheses were developed in line with the objectives of the present study:

H₁ Extraversion affects academic motivation significantly and positively.

H₂ Conscientiousness affects academic motivation significantly and positively.

H₃ Openness affects academic motivation significantly and positively.

H₄ Agreeableness affects academic motivation significantly and positively.

H₅ Emotional instability affects academic motivation significantly and negatively.

H₆ Academic motivation affects academic self-efficacy significantly and positively.

4.3. Study Population and Sample

The study population consists of business administration students at Faculty of Economics and Administrative Sciences (FEAS) in 2018, 2019, 2020 and 2021 and accounting students at Afşin Vocational School of Higher Education (VSHE), Göksun Vocational School of Higher Education and Social Sciences Vocational School of Higher Education in 2020 and 2021 at Kahramanmaraş Sütçü İmam University in Turkey. The main limitation of the present study is absentee students who were enrolled in these schools and faculty until 2022 but did not actively attend their classes.

On the date of data collection, while 328 (270 undergraduate and 58 graduate) students were enrolled in the department of business administration at FEAS, the numbers of students enrolled in Afşin, Göksun and Social Sciences VSHE were 59, 40 and 247, respectively, reaching a total enrollment number of 674 students. Among them, 254 students participated in face-to-face and online surveys. It is stated by some researchers that 242 samples are sufficient for a study with a population of 650 and 699 (Coşkun et al., 2017: 144). Given the limitation of the present study, it can be argued that the number of participants is sufficient for the objectives of the present study.

4.4. Data Collection and Analysis

Survey method was used for data collection in the present study². The questionnaire consisted of 76 statements in four different parts: demographic features, five-factor model of personality scale, academic self-efficacy scale and academic motivation scale. Developed by Benet & John (1998), five-factor model of personality scale consists of 5 dimensions and 44 items. The scale was later adapted to Turkish by Sümer et al. (2005) and Alkan (2007). The Cronbach's Alpha (α) value for the scale was calculated as 0.77. Developed by Jerusalem and Schwarzer (1981), academic self-efficacy scale consists of 7 items. It was adapted to Turkish by Yılmaz et al. (2007). Its Cronbach Alpha reliability value is 0.87. Finally, developed by Bozanoğlu (2004), academic motivation scale consists of 20 items and yields a Cronbach's Alpha (α) value of 0.87. The obtained data were analyzed using SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 25.0 and SmartPLS 4.

5. RESULTS

For the objectives of the present study, SPSS (Statistical Package for Social Sciences) for Windows 25.0 and SmartPLS 4 were used for data analysis.

The participants' demographic features are given in detail in Table 1.

² An ethical approval was also obtained from Ethical Committee of Social Sciences and Humanities at Kahramanmaraş Sütçü İmam University (date: 10.06.2021, n. 35729).

Table 1. The distribution of the participants' socio-demographic features

Variables		n	%
Gender	Female	124	48.8
	Male	130	51.2
Age group	17-20	87	34.3
	21-24	130	51.2
	25-28	16	6.3
	29 and over	21	8.2
	Associate degree	150	59.1
Level of education	Undergraduate	72	28.3
	Master of Arts	21	8.3
	PhD	11	4.3
Department	Accounting and tax	147	57.9
	Business Administration	76	29.9
	MBA	31	12.2
	Freshman	94	37
Grade level	Sophomore	126	49.6
	Junior	14	5.5
	Senior	220	7.9
Total		254	100.0

It can be seen in Table 1 that while 48.8% of the participants were females, 51.2% of them were males. The percentages of the participants' for 17-20, 21-24 and 25-28 age groups were 34.3%, 51.2% and 6.3%, respectively. Only 8.2% of them were aged 29 or over. As for the participants' levels of education, the percentages of associate, undergraduate, Master of Arts and doctorate degrees were 59.1%, 28.3%, 8.3% and 4.3%, respectively. While 57.9% of the participants studied accounting and tax, 29.9% of them studied business administration and 12.2% of them studied MBA. Finally, the percentages of the participants' grade levels were 37%, 49.6%, 5.5% and 7.9% for freshman, sophomore, junior and senior students, respectively.

Factor loads, Cronbach's Alpha, rho_A, CR, AVE and VIF values for the variables in the present study are given in Table 2.

Table 2. The Calculated Variables in the Designed Model

Variables	Statement	Factor Load	Cronbach's Alpha	Rho_A	CR	AVE	VIF
Openness	O1	0.718	0.805	0.824	0.860	0.509	1.693
	O3	0.670					1.512
	O4	0.651					1.569
	O5	0.869					2.440
	O6	0.664					1.351
	O8	0.684					1.480
Academic Motivation	AM1	0.622	0.872	0.876	0.897	0.466	1.571
	AM2	0.745					2.058
	AM5	0.661					1.864
	AM8	0.640					1.587
	AM12	0.744					1.651
	AM14	0.726					1.626
	AM15	0.667					1.872
	AM16	0.631					1.858
	AM17	0.659					1.595
AM18	0.711	1.553					
Academic Self-Efficacy	ASE1	0.675	0.790	0.796	0.857	0.547	1.327
	ASE2	0.763					1.670
	ASE3	0.814					1.866
	ASE4	0.772					1.638
	ASE6	0.661					1.316
Extraversion	EXV1	0.718	0.780	0.785	0.850	0.533	1.410
	EXV3	0.756					1.675
	EXV4	0.644					1.271
	EXV6	0.739					1.507
	EXV8	0.785					1.659
Emotional (In)stability	EIS1	0.730	0.833	0.889	0.867	0.522	1.968
	EIS2	0.688					1.157
	EIS3	0.786					2.234
	EIS4	0.665					1.844
	EIS6	0.725					1.714
	EIS8	0.745					2.003
Conscientiousness	C1	0.750	0.794	0.810	0.859	0.552	1.674
	C3	0.720					1.500
	C5	0.600					1.264
	C7	0.796					1.747
	C8	0.828					1.816

Since the reliability value of “agreeableness” dimension was lower than 0.70, four out of five dimensions in five-factor model of personality were included in the present study. It is widely acknowledged that factor loads must be higher than 0.40 (Yıldız, 2021: 66). Therefore, items with a factor load lower than 0.40 were removed from the designed model. According to Table 2, factor loads vary between 0.622 and 0.869. Hair et al. (2017) points out that factor loads must be ≥ 0.708 . However, items with a factor load value lower than 0.708 were not removed from the designed model since their AVE and CR values were greater than the threshold value (Yıldız, 2021: 96). It is also evident that the internal consistency reliability of the designed model is ensured because the

calculated coefficients vary between 0.780 and 0.872 for Cronbach Alfa, 0.785 and 0.889 for Rho_A and 0.850 and 0.897 for CR coefficients.

CR and AVE values for different factor loads are also given in Table 2. It is recommended that CR and AVE values be greater than 0.70 (Hair et al., p. 145) and 0.50 (Hair et al., 2019: 9), respectively. Table 2 indicates that CR values are greater than 0.70, thus pointing to a sufficient level of reliability for the variables in the present study. When it comes to AVE values for different factor loads, they were calculated as 0.509 for openness, 0.406 for academic motivation, 0.547 for academic self-efficacy, 0.533 for extraversion, 0.522 for emotional (in)stability and 0.552 for conscientiousness. According to Hair et al. (1998), AVE values lower than 0.50 are acceptable if CR values are greater than 0.60 (Yılmaz et al., 2019: 94). Thus, convergent validity is ensured for all variables in the present study.

VIF values must be lower than 5 (Hair et al., 2019: 10). It can be seen that all VIF values in Table 2 are lower than the threshold value, thus indicating no linearity among the variables in question.

As the final step, based on Formell-Larcker criterion and HTMT coefficients, discriminant validity of the designed model was analyzed to test its general validity.

Table 3. Discriminant Validity (Formell-Larcker Criterion)

	O	AM	ASE	EXV	ES	C
O	(0.713)					
AM	0.465	(0.682)				
ASE	0.357	0.562	(0.739)			
EXV	0.612	0.361	0.271	(0.730)		
EIS	-0.404	-0.373	-0.311	-0.373	(0.724)	
C	0.570	0.329	0.250	0.644	-0.532	(0.743)

Formell-Larcker (1981) criterion stipulates that the square root of the average variance extracted (AVE) by a construct must be greater than correlated coefficients among different constructs in a given study (Yıldız, 2021: 98-99). In Table 3, the values in parentheses are square roots of AVE values. It can be observed that the square roots of AVE values for each construct are greater than correlation coefficients with other constructs.

Table 4. Discriminant Validity (HTMT Coefficients)

	O	AM	ASE	EXV	ES	C
O						
AM	0.533					
ASE	0.444	0.675				
EXV	0.770	0.418	0.345			
ES	0.437	0.360	0.325	0.447		
C	0.691	0.373	0.307	0.810	0.649	

An HTMT coefficient is defined as the ratio of the arithmetic mean of correlated items belonging to variables in a given study to the geometric mean of the arithmetic means of the correlated items belonging to the same variable. It is underlined in the literature that an HTMT coefficient must be lower than 0.90 and 0.85 for theoretically converging and diverging constructs to be measured, respectively (Yıldız, 2021, p. 99). A similar situation can be observed in Table 4. Therefore, it can be stated that based on the values in Table 3 and 4, the discriminant validity of the designed model is ensured.

In line with the objectives of the present study, the results of hypothesis analysis (hypotheses rejected/supported) are given in detail in Table 5.

Table 5. The Results of Hypothesis Analysis

	f^2	R^2	β	t	p	Result
Extraversion → Academic Motivation	0.007		0.106	1.377	0.169	Rejected
Conscientiousness → Academic Motivation	0.002	0.255	-0.041	0.607	0.544	Rejected
Openness → Academic Motivation	0.087		0.332	4.247	0.000	Supported
Emotional (In)stability → Academic Motivation	0.045		-0.229	2.925	0.003	Supported
Academic Motivation → Academic Self-Efficacy	0.468	0.319	0.574	10.854	0.000	Supported

* $p < 0.05$, β = Effect coefficient, f^2 = effect size, R^2 = explained ratio

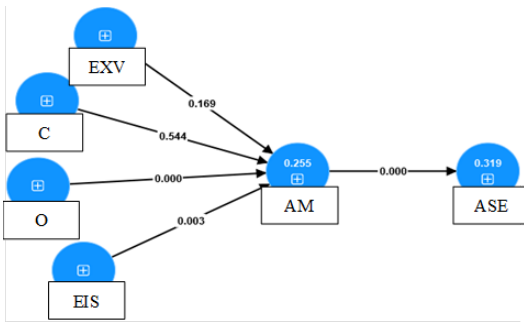


Figure 2. Coefficient values of the designed model: EXV: Extraversion, C: Conscientiousness, O: Openness, EIS: Emotional (In)stability, AM: Academic Motivation, ASE: Academic Self-Efficacy.

The analysis results are given in Table 5. It can be observed that openness affects academic motivation ($\beta=0.332$, $p < 0.05$) significantly and positively.

On the other hand, emotional instability affects academic motivation ($\beta=-0.229$, $p < 0.05$) significantly and negatively.

Finally, academic motivation affects academic self-efficacy ($\beta=-0.579$, $p < 0.05$) significantly and positively.

6. CONCLUSION

The present study designed a theoretical model using Structural Equation Model (SEM) in order to analyze the relationship between academics' personality traits and students' academic motivation and academic self-efficacy. According the designed model, academics' personality traits affects students' academic motivation positively. In a similar manner, academic motivation also affects students' levels of academic self-efficacy. The analysis results of the designed model are discussed below.

It was found out that openness and conscientiousness dimensions did not affect academic motivation by any means.

It was also observed that openness dimension affected academic motivation significantly and positively. Openness is the most cognitive personality trait. Individuals open to experience can improve themselves remarkably and display intellectual, creative and conscious tendencies (Tabak et al., 2010; Bitlisli et al., 2013). Therefore, such students are more likely to motivate themselves to learn new subjects because openness involves motivation, need for change, knowledge and understanding (Bitlisli et al., 2013). At the same time, academics open to experience will motivate themselves at a higher level and contribute to their students' personal motivation in a positive way. The findings of the present study overlap with these arguments.

Another finding of the present study is that emotional instability affected academic motivation significantly and negatively. Emotional instability causes feelings such as anxiety, nervousness and emotional ups and downs. Emotionally unstable individuals display such behaviors, while emotionally stable individuals are more balanced, calmer and harbor positive feelings under changing circumstances. Therefore, the latter group is more likely to reach achievements during their academic and professional careers (Doğan, 2013; Deveci, 2020; Serinikli, 2021), which overlaps with the finding in the present study that emotional instability is significantly and negatively correlated with academic motivation.

The present study also demonstrated that academic motivation affected academic self-efficacy significantly and positively, overlapping with Aktaş (2013) and Şeker (2017).

Finally, the present study revealed that academics' personality traits (openness and emotional (in)stability) had a crucial impact on academic motivation, which is defined as producing required amount of energy for academic activities. It was also indicated that academic motivation also significantly affected academic self-efficacy, which is defined as an individual's belief in their capacity to attain a certain level of knowledge and ability. It can be thus concluded that in addition to academics' levels of knowledge and teaching abilities, their personality traits also play a vital role in higher education. At this point, particularly during their graduate studies, academic candidates are recommended to attend in-class training sessions to strengthen their personality traits. In addition, the present study was applied to only a limited number of accounting students in a single higher education institution. Future studies may focus on students who study at different departments at different universities.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Etik Kurulu'ndan 07.06.2021 tarih ve E. 34903 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar(lar) Katkısı: Nurettin KOCA (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: The approval of the Kahramanmaraş Sütçü İmam University Ethical Committee no E. 34903 dated 07.06.2021 was obtained for this study.

Author(s) Contributions: Nurettin KOCA (% 100)

REFERENCES

- Albayrak, E., Yazıcı, H. & Reisoğlu, S. (2016). Üniversite öğrencilerinde kişilik özellikleri, akademik öz-yeterlik, akademik kontrol odağı ve akademik erteleme, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 1(38), 90-102.
- Alkan, N. (2007). Beş faktör kişilik ölçeğinin geçerlik ve güvenirlik çalışması. Ankara: Yayınlanmamış Araştırma.
- Atabay, İ. (2022). Uzaktan eğitim yoluyla muhasebe eğitiminde bireysel yenilikçilik, öz yeterlilik ve öz motivasyonun memnuniyete etkisi. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 5(2), 123-132. <https://doi.org/10.32951/mufider.1105373>
- Aktaş, H. (2013). Akademik güdülenme ile akademik özyeterlik arasındaki ilişki: ilahiyat fakültesi öğrencileri üzerine ampirik bir araştırma, *Itobiad: Journal of the Human & Social Science Researches*, 6(3), 13076-13098.
- Bandura, A. (1977). Self-efficacy: Toward a unifying theory of behavioral change, *Psychological Review*, 84(2), 191-215. <https://doi.org/10.1037/0033-295X.84.2.191>
- Basım, H. N., Çetin, F. & Tabak, A. (2009). Beş faktör kişilik özelliklerinin kişilerarası çatışma çözme yaklaşımlarıyla ilişkisi, *Türk Psikoloji Dergisi*, 24(63).
- Benet-Martínez, V. & John, O. P. (1998). Los Cinco Grandes across cultures and ethnic groups: Multitrait-multimethod analyses of the big five in spanish and english. *Journal of Personality and Social Psychology*, 75(3), 729-750. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.75.3.729>
- Benli, T. E., İbici Akça, E. & Aksoy Derya, Y. (2021). Ebelik öğrencilerinin kişilik özellikleri ve yaşam boyu öğrenme eğilimleri arasındaki ilişki. *Samsun Sağlık Bilimleri Dergisi*, 6 (3), 607-624. <https://doi.org/10.47115/jshs.995746>
- Bitlisli, Ö. G. F, Dinç, M., Çetinceli, E. & Kaygısız, Ü. (2013). Beş faktör kişilik özellikleri ile akademik güdülenme ilişkisi: Süleyman Demirel Üniversitesi Isparta Meslek Yüksekokulu öğrencilerine yönelik bir araştırma, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 18(2), 459-480.
- Bozanoğlu, İ. (2004). Akademik güdülenme ölçeği: Geliştirmesi, geçerliği, güvenirliği. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 37(2), 83-98. https://doi.org/10.1501/Egifak_0000000094
- Bozanoğlu, İ. (2005). Bilişsel davranışçı yaklaşıma dayalı grup rehberliğinin güdülenme, benlik saygısı, başarı ve sınav kaygısı düzeylerine etkisi, *Ankara University Journal of Faculty of Educational Sciences (JFES)*, 38(1), 17-42. https://doi.org/10.1501/Egifak_0000000110
- Costa, Paul T., Catherine M. Busch, Alan B. Zonderman & Robert R. McCrae, (1986). Correlations of mmpi factor scales with measures of the five-factor model of personality, *Journal of Personality Assessment*, 50 (4), 640-650. https://doi.org/10.1207/s15327752jpa5004_10
- Coşkun, R., Altunışık, R. Yıldırım., E. (2017). Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri spss uygulamalı, Sakarya Yayıncılık, Sakarya.
- Dağlar, H. (2020). Beş faktör kişilik özelliklerinin örgütsel sessizlik üzerine etkisi: Öğretmenler üzerine bir araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(3), 2487-2500.
- Demir, M. & Arı, E. (2013). Öğretmen adaylarının akademik güdülenme düzeylerinin çeşitli değişkenler açısından incelenmesi, *Eğitimde Kuram ve Uygulama*, 9(3), 265-279.

- Deveci, B. (2020). Beş faktör kişilik özelliklerinin iş doyumu ve yaşam doyumuna etkisi: Turist rehberleri üzerine bir araştırma, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Balıkesir.
- Doğan, T. (2013). Beş faktör kişilik özellikleri ve öznel iyi oluş, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 14(1), 56-64.
- Dıgman, J.M. (1990). "Personality Structure: Emergence of the five –factor model". *Annual Review of Psychology*, (41), 417-440.
- Eroğlu, O. & Yıldırım, Y. (2018). Beden eğitimi ve spor öğretmenleri adaylarının akademik öz-yeterlik düzeylerinin belirlenmesi, *Türkiye Spor Bilimleri Dergisi*, 2(2), 67-73. <https://doi.org/10.32706/tusbid.419468>
- Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed, a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2), 139-152.
- Hair, J. F., Risher, J. J., Sarstedt, M., & Ringle, C. M. (2019). When to use and how to report the results of PLS-SEM. *European Business Review*, 31(1), 2-24. <https://doi.org/10.1108/EBR-11-2018-0203>
- Işık, M. & Küçükşahin, D. (2020). Beş faktör kişilik özellikleri ve örgütsel sessizlik arasındaki ilişki: mağaza çalışanları üzerinde bir uygulama, *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(3), 257-276.
- Jerusalem, M. & Schwarzer, R. (1981). *Fragebogen zur Erfassung von "selbstwirksamkeit. skalen zur befindlichkeit und persoenlichkeit* in R. Schwarzer (Hrsg.). (Forschungsbericht No. 5). Berlin: Freie Universitaet, Institut fuer Psychologie.
- Koca, N. (2022). Muhasebe ve vergi bölümlerinde eğitim gören öğrencilerin, muhasebe derslerindeki öğrenme yaklaşımları ile akademik güdülenmeleri arasındaki ilişkinin incelenmesi: KSÜ’de Bir Araştırma. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(21). Uluslararası İşletmecilik Kongresi" Özel Sayısı), 89-103. <https://doi.org/10.33437/ksusbd.1134429>
- Koca, F. & Dadandı, İ. (2019). Akademik öz-yeterlik ile akademik başarı arasındaki ilişkide sınav kaygısı ve akademik motivasyonun aracı rolü, *İlköğretim Online*, 18(1), 241-252. <http://doi:10.17051/ilkonline.2019.527207>
- Komaraju, M., Karau, S. J., Schmeck, R. R. & Avdic, A. (2011). The Big Five personality traits, learning styles, and academic achievement. *Personality and Individual Differences*, 51(4), 472-477. <https://doi.org/10.1016/j.paid.2011.04.019>
- Konakay, G. & Çelik, F. (2018). Kişilik kuramları ve psikolojik sözleşme etkileşiminin işletmelere yansması. *Journal of Human Sciences*, 15(2), 697-706.
- Li, L., Gao, H. & Xu, Y. (2020). The mediating and buffering effect of academic self-efficacy on the relationship between smartphone addiction and academic procrastination, *Computers & Education*, 159, 104001. <https://doi.org/10.1016/j.compedu.2020.104001>
- Madran, C. & Akdoğan, T. (2010). Satıcıların kişilikleri ile performanslarının ilişkisi: beş faktör modeline göre bir analiz. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 19 (1), 366-381.
- Mammadov, S. (2022). Big Five personality traits and academic performance: A meta-analysis. *Journal of Personality*, 90(2), 222-255. <https://doi.org/10.1111/jopy.12663>
- Öztürk, M. (2018). Muhasebe eğitimi alan öğrencilerin derin ve yüzeysel öğrenme yaklaşımlarının çeşitli değişkenler açısından incelenmesi. *Business & Management Studies: An International Journal*, 6(1), 45-63. <https://doi.org/10.15295/bmij.v6i1.216>

- Recepoğlu, E., Kılınç, A. Ç., Şahin, F. & Er, E. (2013). Öğretim elemanlarının kişilik özellikleri ile örgütsel bağlılık düzeyleri arasındaki ilişki. *Electronic Turkish Studies*, 8(6), 603-617.
- Seçer, E., Korucu, T. Ş., Uzunlar, H., Dinç, G. & Özer, D. (2022). Sağlık alanında öğrenim gören üniversite öğrencilerinin akademik öz-yeterlik düzeyleri ve problem çözüme becerileri ile karar vermede öz-saygı ve karar verme stilleri arasındaki ilişkinin incelenmesi. *Hacettepe University Faculty of Health Sciences Journal*, 9(1), 223-235.
- Serinkli, N. (2021). Üniversite öğrencilerinin cam tavan algıları ile beş faktör kişilik özellikleri ilişkisi, *Balkan and Near Eastern Journal of Social Sciences*, 7(1), 16-28.
- Sığrı, Ü. & Gürbüz, S. (2011). Akademik başarı ve kişilik ilişkisi: üniversite öğrencileri üzerinde bir araştırma, *Savunma Bilimleri Dergisi*, 10(1), 30-48.
- Somer, O., Korkmaz, M. & Tatar, A. (2002). Beş faktör kişilik envanteri' nin geliştirilmesi- i: ölçek ve alt ölçeklerin oluşturulması, *Türk Psikoloji Derneği*, 17(49), 21-33.
- Sunman, G. & Oruç, Ş. (2022). Öz saygının bireysel kariyer planlama ve akademik güdülenme üzerine etkisi: üniversite öğrencileri üzerine bir çalışma, *İşletme Akademisi Dergisi*, 3(2), 229-247. <https://doi.org/10.26677/TR1010.2022.1029>
- Sümer, N., Lajunen, T. & Özkan, T. (2005). Big five personality traits as the distal predictors of road accident. *Traffic and transport psychology: Theory and application*, 215, 215-227.
- Şeker, S. S. (2017). Müzik eğitimi bölümü öğretmen adaylarının akademik güdülenme ve akademik öz-yeterlik düzeylerinin incelenmesi. *Abant İzzet Baysal Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 17(3), 1465-1484. <https://doi.org/10.17240/aibuefd.2017.17.31178-338840>
- Şengel, S. (2011). Türkiye'de muhasebe meslek elemanı talebi üzerine bir araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (50), 167-180.
- Tabak, A., Basım, H. N., Tatar, İ. & Çetin, F. (2010). İzlenim yönetimi taktiklerinde beş faktör kişilik özelliklerinin rolü: savunma sanayiinde bir araştırma, *Ege Akademik Bakış*, 10(2), 539-557.
- TDK. (2009). Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara
- Tekin, Ö. A., Turan, S. N., Özmen, M., Turhan, A. A. & Kökcü, A. (2012). Beş faktör kişilik özellikleri ve örgütsel çatışma yönetimi arasındaki ilişkiler: Ankara'daki beş yıldızlı otel işletmeleri üzerine bir uygulama. *Journal of Yasar University*, 27(7), 4611-4641.
- Yelboğa, A. (2006). Kişilik özellikleri ve iş performansı arasındaki ilişkinin incelenmesi, *ISGUC The Journal of Industrial Relations and Human Resources*, 8(2), 196-217.
- Yıldız, E. (2021). SmartPLS ile yapısal eşitlik modellemesi reflektif ve formatif yapılar, Seçkin, Ankara
- Yılmaz, M., Gürçay, D. & Ekici, G. (2007). Akademik özyeterlik ölçeğinin Türkçe'ye uyarlanması. *Hacettepe Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 33(33), 253-259.
- Yılmaz, V., Can, Y. & Aras, N. (2019). Investigation of attitude about nuclear and renewable energy by using partial least squares structural equation modeling. *Alphanumeric Journal*, 7(1), 87-102. <http://dx.doi.org/10.17093/alphanumeric.460563>
- Yiğit, M. F. & Seferoğlu, S. S. (2019). Öğrencilerin siber güvenlik davranışlarının beş faktör kişilik özellikleri ve çeşitli diğer değişkenlere göre incelenmesi, *Mersin Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 15(1), 186-215. <https://doi.org/10.17860/mersinefd.437610>
- Yorulmaz, M. (2019). Sağlık yönetimi bölümü öğrencilerinde akademik öz-yeterlik araştırması, *Business & Management Studies: An International Journal*, 7(1), 172-189. <https://doi.org/10.15295/bmij.v7i1.1056>

Zellars, K.L., Perrew, P.L. & Hochwarter, W.A. (2000). "Burnout in health care: the role of the five factors of personality", *Journal of Applied Social Psychology*, 30(8), 1570-1598. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.2000.tb02456.x>

Zysberg, L., & Schwabsky, N. (2021). School climate, academic self-efficacy and student achievement. *Educational Psychology*, 41(4), 467-482. <https://doi.org/10.1080/01443410.2020.1813690>.



Muhasebe Meslek Mensuplarının Teknoloji Hazır Bulunuşluk Durumlarının Bireysel İş Performansları Üzerindeki Etkisi

Mehmet GÜNLÜK¹
Murat ÖZCAN²
Metin SABAN³

Öz

Bu araştırmanın amacı Türkiye'deki Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanlarına sahip muhasebe meslek mensuplarının yeni teknolojileri kullanma tercihini belirleyen zihinsel kolaylaştırıcıların ve engelleyicilerin kombinasyonundan oluşan teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının bireysel iş performansları üzerindeki etkisini ölçmektir. Araştırmanın uygulama bölümünde kullanılan 386 veriden oluşan veri seti kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak internet aracılığıyla Google Forms üzerinden uygulanan anket formu yoluyla oluşturulmuştur. Araştırma modelinde yer alan hipotezleri test etmek için SPSS 22 programından yararlanılmıştır. Gerçekleştirilen regresyon analizleri sonucunda muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının bireysel iş performansları üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkisi tespit edilmiştir. Teknoloji hazır bulunuşluğun boyutları ayrı ayrı incelendiğinde ise iyimserlik, yenilikçilik ve rahatsızlık boyutlarının muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilerinin olduğu buna karşın güvensizlik boyutunun ise istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe Meslek Mensupları, Teknoloji Hazır Bulunuşluk, Bireysel İş Performansı.

JEL Kodları: C33, M40, M41, M49.

The Effect of Accounting Professionals' Technology Readiness on Their Individual Job Performance

Abstract

The aim of this research is to measure the effect of technology readiness of accounting professionals' on their individual job performances. The research was conducted on Certificated Accountants (CAs) and Certificated Public Accountants (CPAs) operating in Türkiye. The convenience sampling method was used in the study. The data were obtained from 386 questionnaires applied via Google Forms and analyzed by using IBM SPSS 22 statistics program. Regression analyses were conducted to test the relationships suggested in the research model. The results of this study indicate that accounting professionals' technology readiness (with all sub dimensions) has a significant positive effect on their individual job performance. When the dimensions of technology readiness are examined separately, it has been determined that the dimensions of optimism, innovation and discomfort have statistically significant and positive effects on the individual job performances of professional accountants, whereas the dimension of insecurity has no statistically significant effect.

Keywords: Accounting Professionals, Technology Readiness, Individual Job Performance.

JEL Codes: C33, M40, M41, M49.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Mehmet GÜNLÜK, (Dr. Öğr. Üyesi), Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi, Milas Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Muğla, Türkiye, E-posta: mehmetgunluk@mu.edu.tr ORCID: 0000-0001-9665-7557.

² Murat ÖZCAN, (Doç. Dr.), Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Bolu, Türkiye, E-posta: mozcan@ibu.edu.tr ORCID: 0000-0001-9106-4146.

³ Metin SABAN, (Prof. Dr.), Bartın Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Bartın, Türkiye, E-posta: metinsaban@bartin.edu.tr ORCID: 0000-0002-7839-1932.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Günlük, M., Özcan, M., Saban, M. (2023). Muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının bireysel iş performansları üzerindeki etkisi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 69-85. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1297657>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

When the literature is examined, it is seen that the level of readiness of accounting professionals for digital environments and how they affect their individual job performance have not been examined. However, it is expected that accounting professionals will increase their individual business performance because of effective use of digital technologies, and in this way, they will be able to provide quality service more efficiently and competently. The aim of this research is to measure the effect of technology readiness of accounting professionals on their individual job performance. The research was conducted on Certificated Accountants (CAs) and Certificated Public Accountants (CPAs) operating in Türkiye. The data were obtained from 386 questionnaires applied via Google Docs and analyzed using IBM SPSS 22 statistics program. Regression analyses were conducted to test the relationships in the research model. The results of this study indicate that accounting professionals' technology readiness (with all sub dimensions) has a significant positive effect on their individual job performance. When the dimensions of technology readiness are examined separately, it has been determined that the dimensions of optimism, innovation and discomfort have statistically significant and positive effects on the individual job performances of professional accountants, whereas the dimension of insecurity has no statistically significant effect.

Literature on Research

When the literature is examined, it is seen that there is no study examining the technological readiness of professional accountants in terms of its antecedents and results. However, in Malaysia Lai (2008) and Taib, Awang, Shuhidan, Rashid and Hasan (2022), in Sri Lanka Dissanayaka, Ediriweera and Rathnayake (2021); in the United States Damerji and Salimi (2021) and in Türkiye Kaya, Koca and Hatunoğlu (2022) examined the technology readiness of accounting students. Furthermore, Faizal, Jaffar, and Mohd (2022) report technology readiness status of accounting professionals in Malaysia, Subiyakto, Hidayah and Zahra (2018) examined the technology readiness of accounting information system users in Indonesia. Since this study is the first to examine the effects of technology readiness of professional accountants on individual job performance, it is thought that its findings will contribute significantly to the literature.

Method of the Research

In this study, a survey model, one of the quantitative research methods, was used. A questionnaire consisting of two parts was used to provide the dataset used in the analysis. In the first part of the questionnaire, "categorical questions" in the form of gender, marital status, age range, title, type of work, professional experience, and education level were used to determine the demographic characteristics of accounting professionals; in the second part, a five-point Likert scale was used to measure the perceptions of accounting professionals about technology readiness and individual job performance. The technology readiness of accounting professionals was measured using the Technology Readiness Index (TRI[®]), developed by Parasuraman and Colby (2015). The scale adapted from the study of Kirkman and Rosen (1999) was used to measure the individual job performance of accounting professionals. The universe of this research consists of accounting professionals (CAs and CPAs) operating independently or dependently in Türkiye. The data set, which was used to test the research model and was created with the participation of 386 accounting professionals, was provided through a questionnaire administered via Google Forms using the convenience sampling method.

Confirmatory factor analysis in verifying the scales; Cronbach Alpha reliability analysis was performed to determine their reliability. Descriptive statistical analysis were conducted to determine the demographic characteristics of the participants using the SPSS 22 statistical program, and regression analysis was carried out to determine the effect of technology readiness in the research model on individual job performance.

Findings of the Research

The results of this study indicate that accounting professionals' technology readiness (with all sub dimensions) has a significant positive effect on their individual job performance. When the dimensions of technology readiness are examined separately, it has been determined that the dimensions of optimism, innovation and discomfort have statistically significant and positive effects on the individual job performances of professional accountants, whereas the dimension of insecurity has no statistically significant effect.

Conclusion

According to the findings of the research carried out on accounting professionals (CAs and CPAs), the technology readiness status of accounting professionals positively affects their individual job performance. The findings of the study also reveal that the dimensions of optimism and innovation, which are the motivators of technology readiness, and the dimension of discomfort from its inhibitors, have positive effects on the individual job performances of accounting professionals. It was concluded that the distrust dimension, which is one of the barriers to technology readiness, does not have a significant effect on the individual job performance of accounting professionals. The findings of the study also show that the technological readiness of accounting professionals is high, for the distrust dimension. This finding of the study is similar to Lai (2008), Subiyakto, Hidayah and Zahra (2018), Taib, Awang, Shuhidan, Rashid and Hasan (2022) and Kaya, Koca and Hatunoğlu (2022) coincides with the findings of their studies.

Based on all these results, if it is desired to increase the job performance of accounting professionals, it is necessary to increase their technological readiness. In this respect, because of the evaluation of this study by the Association of Chambers of Certified Public Accountants and Certified Public Accountants of Türkiye (TÜRMOB), the technological readiness of accounting professionals can be increased with trainings and seminars to be organized on digital technologies.

1. GİRİŞ

Muhasebe meslek mensuplarının sahip oldukları mesleki bilgi, beceri ve yetkinlikleri ile gösterdikleri iş performansları, çalıştıkları işletmelerin veya muhasebe bürolarının etkinlik ve verimliliklerini etkileyen önemli unsurlardır (Günlük, Özer ve Özcan, 2017: 14; Özcan ve Günlük, 2021: 250). Muhasebe fonksiyonlarındaki çeşitlilik ve muhasebe bilgi sisteminin çıktılarıyla ilgilenen çıkar gruplarının sayısının çokluğu dikkate alındığında, muhasebe meslek mensuplarının diğer mesleklerin profesyonellerine göre daha ileri düzeyde mesleki bilgi ve deneyim ile mesleki dikkat ve özene sahip olmaları gerekmektedir. Bu bağlamda, muhasebe meslek mensuplarından özellikle, mesleki ve yasal mevzuatı yakından takip etmelerinin yanında teknolojik yeniliklere hızlı bir şekilde uyum sağlamaları ve yeni teknolojileri uygulamaları; sahip oldukları teknolojik bilgi ve becerilerini sürekli olarak güncellemeleri beklenmektedir (Özcan ve Günlük, 2021: 250).

Teknolojik ilerlemenin aşamalarından biri olan dijitalleşme, örgüt yapılarında (Horlach, Drews ve Schimer, 2016: 1417; Porter ve Heppelmann, 2014: 10), özellikle işletmenin muhasebe ve finans fonksiyonlarında (Bhimani ve Willcocks, 2014: 473; Knudsen, 2020: 2) önemli değişimlere yol açmaktadır. Dijital teknolojiler muhasebe süreçlerini değiştirerek (Arnaboldi, Azzone ve Sidorova, 2017: 823) muhasebe meslek mensupları tarafından kullanılan veri türlerinin ve kaynaklarının sayısını çoğaltmaktadır (Knudsen, 2020: 2). Dijitalleşme ile muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin kalitesinin yanında muhasebe meslek mensuplarının performanslarını ve verimliliklerini artırmak amacıyla teknolojik yeniliklerden faydalanılmakta, yakın bir geçmişe kadar mevcut olmayan e-defter, e-fatura, e-irsaliye, e-beyanname gibi birçok dijital uygulama günümüzde aktif olarak kullanılmaktadır (Karcıoğlu ve Binici, 2021: 229; Çetin ve Eren, 2015: 86). Muhasebe bilgilerinin dijital ortamda üretilerek raporlanması denetim sürecinde de dijital uygulamaların kullanılmasına yol açmakta ve bu durum muhasebe meslek mensuplarının dijitalleşmenin getirdiği değişime uyum sağlayarak görevlerini ve işlerini icra etmelerini gerektirmektedir (Gulin, Hladika ve Valenta, 2019: 431; Dursun, Ektik ve Tutcu, 2019: 267).

Muhasebe meslek mensuplarının dijital teknolojileri etkin kullanımının sonucu olarak bireysel iş performanslarını arttırmaları ve böylece daha üretken ve yetkin bir şekilde kaliteli hizmet sunabilmeleri, onların yeni teknolojileri benimseyerek etkili bir şekilde kullanmalarının ifadesi olan teknoloji hazır bulunuşluk durumları ile ilişkilendirilebilir. Teknoloji hazır bulunuşluk durumları, muhasebe meslek mensuplarının yeni teknolojileri benimsemelerini ve uygulamalarını etkileyebilecek ve bireysel iş performanslarının artmasını sağlayabilecektir.

Literatür incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumlarını öncülleri ve sonuçları açısından araştıran çalışmaların olmadığı görülmektedir. Buradan hareketle muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumları ile bireysel iş performansları arasındaki ilişkiyi ortaya koymayı ve teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının bireysel iş performansları üzerindeki etkisini inceleyerek literatüre katkı sağlamayı amaçlayan bu çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümü oluşturan girişi teknoloji hazır bulunuşluk ve bireysel iş performansı kavramlarının açıklandığı ikinci bölüm izlemektedir. Üçüncü bölümde incelenen literatüre dayanılarak araştırma modeline ilişkin hipotezler geliştirilmektedir. Araştırma yönteminin yer aldığı dördüncü bölümü, araştırma bulgularının yer aldığı ve değerlendirildiği beşinci bölüm izlemektedir. Çalışmanın altıncı ve son bölümünde ise araştırmanın sonuçları yer almaktadır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Teknoloji Hazır Bulunuşluk

Teknoloji hazır bulunuşluk, bireyin evde veya işte hedeflere ulaşmak için yeni teknolojileri benimseme ve kullanma eğilimidir (Parasuraman, 2000: 308; Parasuraman ve Colby, 2015: 59). Bireyin yeni teknolojileri kullanma tercihini belirleyen zihinsel kolaylaştırıcıların ve engelleyicilerin kombinasyonundan oluşan genel bir ruh hali olarak görülen teknoloji hazır bulunuşluk (Parasuraman, 2000: 308), bireyin teknoloji kullanımıyla ilgili kişilik özelliklerini ve inançlarını modelleyerek

(Shambare, 2013: 16) yeni teknolojileri benimseme ve kullanma eğilimini ölçer (Parasuraman, 2000: 308; Parasuraman ve Colby, 2001: 27). Bu yönüyle teknoloji hazır bulunuşluk, belirli bir teknolojiyi kullanma yeterliliğinin bir ölçüsü olmayıp, bireylerin yeni teknolojileri kullanmaya yatkınlığını bir bütün olarak belirleyen zihinsel motive edici ve engelleyici eğilimlerinin bir birleşimidir (Parasuraman, 2000: 308; Walczuch, Lemmink ve Streukens, 2007: 206; Shambare, 2013: 16). Bireyin kişiliğini, teknolojiyi kabulünün merkezine koyan (Walczuch, Lemmink ve Streukens, 2007: 206) teknoloji hazır bulunuşluk bu yönüyle, Davis (1985) tarafından geliştirilen ve yeni teknolojinin birey tarafından kabulünü bireyin algıları, eğilimleri, niyetleri ve davranışları arasındaki nedensel bağlarla açıklayan (Özcan ve Günlük, 2021: 79; Günlük, Özer ve Özcan, 2019: 71) Teknoloji Kabul Modelinin devamı olarak kabul edilmektedir (Berger, 2009: 491).

Çeşitli teknoloji tabanlı hizmetlerin benimsenmesi ve kullanımı ile bunların gelecekte arzu edilirliliğini etkileyen teknoloji hazır bulunuşluğu (Parasuraman, 2000: 309) bireylerin teknoloji hakkındaki genel inançlarını kavramsallaştırarak ölçmek için Parasuraman (2000) tarafından Teknoloji Hazır Bulunuşluk İndeksi (Technology Readiness Index- TRI) geliştirilmiştir (Parasuraman, 2000: 311; Lin, Shih ve Sher, 2007: 643).

Bireyler, teknolojiyle ilgili yeni bir ürünü benimseme veya reddetme kararı vermek zorunda kaldıklarında, motive edici ve engelleyici olarak işlev gören bir dizi karmaşık duygular içine girerler (Parasuraman, 2000: 311; Parasuraman ve Colby, 2015: 60). Parasuraman ve Colby (2001), bireylerin bir teknolojiyi benimseme veya reddetme kararlarına yönelik baskın duygulara ve o teknoloji hakkında hem olumlu hem de olumsuz inançlara birlikte sahip olduklarını göstermişlerdir. Buna göre, Teknoloji Hazır Bulunuşluk İndeksi (THBI), bu psikolojik *itme* ve *çekme* faktörlerine yönelik birey tutumlarını ölçen bir metriktir (Parasuraman ve Colby, 2001: 27).

Teknoloji Hazır Bulunuşluk İndeksi, bir bireyin genel olarak yeni teknolojiyi kullanmaya hazır olup olmadığını iyimserlik ve yenilikçilik (motive edici) ile rahatsızlık ve güvensizlik (engelleyici) boyutlarından oluşan dört kişilik özelliğini kullanarak ölçer (Parasuraman, 2000: 311; Parasuraman ve Colby, 2015: 60). Bir bireyin teknolojiyle ilgili birbirinden göreceli olarak farklı olan bu dört kişilik özelliği, bireyin teknolojiyle ilgili motive edici ve engelleyici boyutların kombinasyonlarından oluşan paradoksal bir duruma yol açabilir (Parasuraman ve Colby, 2015: 60-61). Teknoloji Hazır Bulunuşluk İndeksinin motive edici ve engelleyici boyutlarını oluşturan kişilik özelliklerinin açıklamaları aşağıdaki gibidir:

İyimserlik: Bu boyut, bireyin teknolojiyi benimsemesinin hayatında veya işlerinde daha fazla kontrol, esneklik, etkinlik ve verimlilik sağlayacağına dair inancını ifade eder. Planlı Davranış Teorisi (Ajzen, 1991) ve Teknoloji Kabul Modeli (Davis, 1989) dahil olmak üzere çok sayıda kavramsal çerçevede de yer alan bu inanç, teknolojinin bireyin etkinliğinin ve verimliliğinin artırılmasında teknolojinin önemli bir yere sahip olduğunu kabul eder.

Yenilikçilik: Bireyin toplum içinde bir teknoloji öncüsü ve düşünce lideri olma eğilimini ifade eden (Parasuraman, 2000: 311) bu boyut, bir bireyin yeni teknoloji tabanlı ürün ve/veya hizmetleri denemede ve benimsemede öncü olduğuna ne ölçüde inandığını ve başkaları tarafından teknoloji ile ilgili konularda fikir lideri olarak görülme derecesini ölçer (Tsikriktsis, 2004: 43; Walczuch, Lemmink ve Streukens, 2007: 207).

Rahatsızlık: Bu boyut, bireyin teknoloji üzerinde algıladığı kontrol eksikliği ve teknolojinin yoğun kullanımının olumsuzluğundan kaynaklı olarak teknolojiye karşı geliştirdiği güvensizlik sonucunda teknolojinin hayatını daha da zorlaştıracağı korkusudur (Parasuraman, 2000: 311; Tsikriktsis, 2004: 44).

Güvensizlik: Bu boyut, bireyin teknolojinin doğru bir şekilde çalışabilme yeteneği hakkındaki şüpheciliklerinden ve potansiyel zararlı sonuçları hakkındaki endişelerinden kaynaklanır (Parasuraman, 2000: 311; Parasuraman ve Colby, 2015: 60). Rahatsızlık boyutunda olduğu gibi güvensizlik boyutu da bireyin yeni teknolojileri benimsemesini engeller. Rahatsızlık ile güvensizlik boyutları arasındaki en büyük fark; rahatsızlık boyutunun bireyin teknolojiye duyduğu güvensizliğe, güvensizlik

boyutunun ise bireyin teknolojiyi kullanarak gerçekleştirdiği işleme yönelik olmasıdır. Güvensizlik boyutunun baskın olduğu bireyler belirli işlemlerde teknolojiyi kullanma konusunda daha az istekli olabilirler (Shambare, 2013: 17).

2.2. Bireysel İş Performansı

Bireysel iş performansı, bireyin çalıştığı işletme için belirlenmiş hedefler doğrultusunda, kendisinden beklenen ölçülebilir hedef ve standartlara ulaşmaya yönelik olarak gerçekleştirdiği faaliyetler ve göstermiş olduğu çabalar sonucunda hedef ve standartlara ulaşma derecesidir (Günlük, Özer ve Özcan, 2017: 6; Özcan ve Günlük, 2021: 79; Viswesvaran ve Ones, 2000: 216). Bireyden işinde yapması gerekenlere ilişkin beklentilerle, gerçekte yaptığı arasındaki ilişkinin bir fonksiyonu olarak takım ve işletme performansının önemli belirleyicilerinden birisi olan bireysel iş performansı, işletmenin etkinliği ve verimliliği ile rekabet gücünü etkiler (Özcan ve Günlük, 2021: 250). Bu yönüyle işletmenin takım ve işletme performansı, çalışanlarının her birinin gösterdiği bireysel iş performanslarının toplamından oluşur (Bağcı, 2014: 61).

Bireysel iş performansı, bireyin sahip olduğu inançları, değerleri, nitelikleri ve kişilik özellikleri ile işletme ve meslek kaynaklı faktörlerden etkilenmekte (Çekmecelioğlu ve Pelenk, 2015: 148; Özcan ve Günlük, 2021: 259) ve üç unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar; *odaklanma* (bireyin işinde ne yapacağını bilerek kendisini işine vermesi), *yetkinlik* (bireyin işini yapabilecek bilgi ve becerilere sahip olması) ve *adanmışlık* (bireyin, yaptığı iş ile çalıştığı işletmeye katkıda bulunmaya istekli olması) başlıkları altında sınıflanmaktadır (Çekmecelioğlu ve Pelenk, 2015: 148). Yapılan işlerin zorluğuna ve/veya aynı işi yapan bireylerin bilgi, beceri ve yetkinliklerini kullanabilme durumlarına göre farklılık gösteren bireysel iş performansı hem işe yönelik hem de işe yönelik olmayan görev ve davranışları da içerir (Özdevecioğlu ve Kanıgür, 2009: 60).

3. LİTERATÜR VE HİPOTEZ GELİŞTİRME

Literatür incelendiğinde Lai (2008) ile Taib, Awang, Shuhidan, Rashid ve Hasan (2022)'nin Malezya'daki, Dissanayaka, Ediriweera ve Rathnayake (2021)'nin Sri Lanka'daki, Damerji ve Salimi (2021)'nin Amerika Birleşik Devletleri'ndeki, Kaya, Koca ve Hatunoğlu (2022)'nin Türkiye'deki muhasebe öğrencilerinin; Faizal, Jaffar ve Mohd (2022)'un Malezya'daki muhasebe meslek mensuplarının ve Subiyakto, Hidayah ve Zahra (2018)'nin ise Endonezya'daki muhasebe bilgi sistemi kullanıcılarının teknoloji hazır bulunuşluklarını inceledikleri çalışmalar tespit edilmiştir.

Teknoloji hazır bulunuşluğun iyimserlik boyutu bireylerin teknolojiye olumlu bir bakışı ve teknolojinin hayatlarında daha fazla kontrol, esneklik ve verimlilik sunduğuna yönelik inançlardır (Parasuraman, 2000: 310). Motive edici ve olumlu bir bakış açısının ifadesi olan iyimserliğin (Parasuraman, 2000: 311; Walczuch, Lemmink ve Streukens, 2007: 207) muhasebe meslek mensuplarının da bireysel iş performanslarını olumlu bir şekilde etkilemesi beklenerek (H_{1a}) hipotezi geliştirilmiştir.

H_{1a} : Teknoloji hazır bulunuşluğun *iyimserlik boyutu* muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.

Bireylerin teknoloji öncüsü ve düşünce lideri olma eğiliminin göstergesi olan teknoloji hazır bulunuşluğun yenilikçilik boyutu (Parasuraman, 2000: 311), bireylere fırsat sağladığı için motive edici bir faktör olarak kabul edilmektedir (Parasuraman, 2000: 317). Yenilikçiliğin bireyler üzerinde motive edici bir etkisi olmasından dolayı muhasebe meslek mensuplarının da bireysel iş performanslarını olumlu bir şekilde etkileyeceği beklenerek (H_{1b}) hipotezi geliştirilmiştir.

H_{1b} : Teknoloji hazır bulunuşluğun *yenilikçilik boyutu* muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.

Teknoloji hazır bulunuşluğun güvensizlik boyutu, bireylerin teknolojinin düzgün çalışabilme kabiliyetine yönelik duydukları şüphecilik ile teknolojinin potansiyel zararlı sonuçlarıyla ilgili

endişelerini içermektedir (Parasuraman, 2000: 311). Güvensizlik bir engelleyici faktör olarak olumsuzluğu çağrıştırmaktadır (Parasuraman, 2000: 317; Walczuch, Lemmink ve Streukens, 2007: 209). Teknolojiye yönelik güvensizlik duyan bireylerin kendilerinden beklenen performansı sergileyebilmek için daha fazla çaba harcamaları beklendiğinden, güvensizlik boyutunun muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını olumlu bir şekilde etkileyeceği düşünülerek (H_{1c}) hipotezi geliştirilmiştir.

H_{1c} : Teknoloji hazır bulunuşluğun *güvensizlik boyutu* muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.

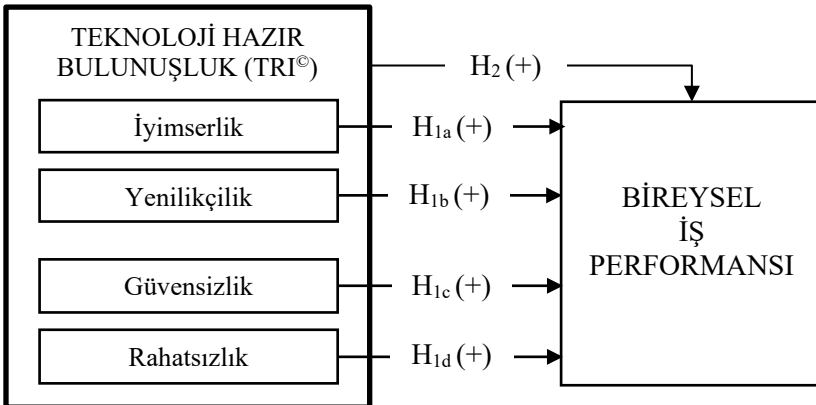
Bireyin teknoloji üzerinde algıladığı kontrol eksikliği ve teknolojinin aşırı bir şekilde kullanımından kaynaklı olarak teknolojiye karşı geliştirdiği güvensizlik sonucunda teknolojinin hayatını daha da zorlaştıracağı yönünde kaygılar yaratan rahatsızlık boyutu (Parasuraman, 2000: 311; Tsikriktis, 2004: 44), geçmişte yaşanan olumsuz bir deneyim sonucu ortaya çıkan engelleyici bir faktördür (Walczuch, Lemmink ve Streukens, 2007: 209). Teknolojinin yoğun kullanımından rahatsızlık duyan bireylerin kendilerinden beklenen performansı gösterebilmeleri için daha fazla çalışmalarını beklendiğinden, rahatsızlık boyutunun muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını olumlu bir şekilde etkileyeceği düşünülerek (H_{1d}) hipotezi geliştirilmiştir.

H_{1d} : Teknoloji hazır bulunuşluğun *rahatsızlık boyutu* muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.

Teknoloji hazır bulunuşluğun iyimserlik ve yenilikçilik (motive edici) ile rahatsızlık ve güvensizlik (engelleyici) boyutlarından oluştuğundan hareketle, teknoloji hazır bulunuşluğun muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını olumlu etkilemesi beklenerek (H_2) hipotezi geliştirilmiştir.

H_2 : Teknoloji hazır bulunuşluk muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.

Araştırma kapsamında test edilecek hipotezler ve değişkenler arasındaki ilişkilerin gösterildiği araştırma modeli aşağıda belirtilmiştir:



Şekil 1. Araştırma Modeli

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

4.1. Ölçeklerin Oluşturulması ve Verilerin Toplanması

Bu araştırmada, teknoloji hazır bulunuşluğun muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerindeki etkisinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Bu araştırma kapsamında nicel araştırma yöntemlerinden tarama modeli kullanılmıştır. Analizlerde kullanılan veri setinin sağlanmasına ilişkin iki kısımdan oluşan anket formundan yararlanılmıştır. Anket formunun ilk kısmında muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerini belirlemeye yönelik *cinsiyet, medeni durum, yaş aralığı, unvan, çalışma şekli, mesleki deneyim ve öğrenim durumu* şeklindeki “kategorik sorular”; ikinci kısmında ise muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk ve bireysel iş performansları ile ilgili algılarını ölçmeye yönelik literatürden uyarlanan 22 adet “5’li Likert” tipi ölçek ifadeleri bulunmaktadır. Muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşlukları Parasuraman ve Colby (2015) tarafından geliştirilmiş olan ve teknoloji hazır bulunuşluğu iyimserlik (4 ifade), yenilikçilik (4 ifade), güvensizlik (4 ifade) ve rahatsızlık (4 ifade) olmak üzere dört alt boyut ve 16 ifadenin oluşan Teknoloji Hazır Bulunuşluk Endeksi (TRI)² kullanılarak ölçülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarının ölçülmesinde ise Kirkman ve Rosen (1999)’un çalışmasından yararlanılarak tarafımızca Türkçe’ye uyarlanan 6 ifade kullanılmıştır.

Bu araştırmanın evrenini, Türkiye’de bağımlı veya bağımsız olarak faaliyet gösteren Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip muhasebe meslek mensupları oluşturmaktadır. Çalışma anket tekniği kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nicel yaklaşımla yürütülen bir araştırma türü olduğu için Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu’na müracaat edilmiş ve ihtiyaç duyulan etik kurul izni Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulundan 06/03/2023 tarih ve 35 sayılı karar ile alınmıştır. Araştırma modelinin test edilmesinde kullanılan ve 386 muhasebe meslek mensubunun katılımıyla oluşturulan veri seti, 09/03/2023 ile 15/04/2023 tarihleri arasında, tesadüfi olmayan örnekleme yöntemlerinden kolayda örnekleme yöntemi kullanılarak internet aracılığıyla Google Forms üzerinden uygulanan anket yoluyla sağlanmıştır. Krejcie ve Morgan (1970)’e göre 0,05 örnekleme hatası için evren büyüklüğünün 1.000.000 birimden büyük olması durumunda 384 örnekleme büyüklüğü yeterli kabul edilmektedir (Krejcie ve Morgan, 1970: 608). Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) kayıtlarına göre 15.04.2023 tarihi itibarıyla Türkiye’de 115948 Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) ve 6484 Serbest Muhasebeci (SM) unvanlarına sahip toplam 122432 muhasebe meslek mensubu bulunduğundan çalışma kapsamında elde edilen 386 örneklemin evreni temsil edebilme yeterliliğine sahip olduğu ifade edilebilir.

Ölçeklerin geçerliliklerinin tespitinde doğrulayıcı faktör analizi; güvenilirliklerinin tespitinde ise Cronbach Alfa güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiştir. SPSS 22 istatistik programından yararlanılarak katılımcıların demografik özelliklerini belirlemek için tanımlayıcı istatistik analizler ve araştırma modelindeki teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının bireysel iş performansları üzerindeki etkisini belirlemek için ise regresyon analizi gerçekleştirilmiştir.

4.2. Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Ankete katılan muhasebe meslek mensuplarının demografik özelliklerine ait bilgiler Tablo 1’de verilmiştir.

¹ Bu ifadeler, telif hakkı A. Parasuraman ve Rockbridge Associates, Inc., 2014’e ait olan Teknoloji Hazırlık Endeksi 2.0’ı içermektedir. Bu ölçek yalnızca yazarların yazılı izni ile çoğaltılabilir (These questions comprise the Technology Readiness Index 2.0 which is copyrighted by A. Parasuraman and Rockbridge Associates, Inc., 2014. This scale may be duplicated only with written permission from the authors.)

Tablo 1: Muhasebe Meslek Mensuplarının Demografik Özellikleri

Özellikler	Frekans	%	Özellikler	Frekans	%
Cinsiyet			Medeni Durum		
Erkek	268	69,4	Bekâr	74	19,2
Kadın	118	30,6	Evli	312	80,8
Toplam	386	100	Toplam	386	100
Deneyim Süresi			Yaş Aralığı		
1 yıldan az	16	4,1	25 yaş altı	4	1,0
1 – 10 yıl arası	92	23,8	25 – 34 arası	64	16,6
11 – 20 yıl arası	132	34,2	35 – 44 arası	132	34,2
21 – 30 yıl arası	100	25,9	45 – 55 arası	136	35,2
30 yıl üzeri	46	11,9	65 yaş üzeri	50	13,0
Toplam	386	100	Toplam	386	100
Mesleki Unvan			Çalışma Şekli		
SM	32	7,3	Bağımlı Çalışan	112	29,0
SMMM	354	92,7	Bağımsız Çalışan	274	71,0
Toplam	386	100	Toplam	386	100
Öğrenim Durumu					
Lise	18	4,7			
Ön Lisans	16	4,1			
Lisans	264	38,4			
Lisansüstü	88	22,8			
Toplam	386	100			

Örnekleme ait demografik özelliklere ilişkin Tablo 1’de yer alan bulgular, araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının %92,7’sinin (354 kişi) SMMM, %7,3’ünün (32 kişi) SM unvanlarına sahip olduklarını göstermektedir. %4,7’sinin (18 kişi) lise, %4,1’inin (16 kişi) ön lisans, %38,4’ünün (264 kişi) lisans ve %22,8’inin (88 kişi) ise lisansüstü derecesine sahip olduğu katılımcıların, %69,4’ü (268 kişi) erkektir. %35,2’si (132 kişi) 44–55 yaş arasında olan katılımcıların %80,8’i (321 kişi) medeni durumlarını evli olarak belirtmiştir.

5. BULGULAR

Ölçeklerin geçerliliklerinin tespitinde doğrulayıcı faktör analizi; güvenilirliklerinin tespitinde ise Cronbach Alfa güvenilirlik analizi gerçekleştirilmiştir. SPSS 22 istatistik programından yararlanılarak katılımcıların demografik özelliklerini belirlemek için tanımlayıcı istatistik analizler ve araştırma modelindeki teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının bireysel iş performansları üzerindeki etkisini belirlemek için ise regresyon analizi gerçekleştirilmiş ve elde edilen analiz bulguları aşağıda raporlanmıştır.

5.1. Geçerlilik ve Güvenirlilik ve Temel İstatistikler

Veri setinin faktör analizine uygunluğu ve kullanılan değişkenlerin homojenliği Kaiser-Meyer-Olkin (KMO) örneklem yeterliliği katsayısı ve Barlett testi aracılığıyla kontrol edilmiştir. KMO örneklem yeterlilik katsayısı, gözlenen korelasyon katsayılarının büyüklüğü ile kısmi korelasyon katsayılarının büyüklüğünün karşılaştırılması yoluyla örneklem büyüklüğünün faktör analizi için yeterli olup olmadığını belirlemek amacıyla kullanılan bir endekstir. Doğrulayıcı Faktör Analizi (DFA) sonucunda 0,864 olarak hesaplanan KMO değeri, veri setindeki ifadelerin normal dağıldığını ve örneklem büyüklüğünün faktör analizleri için yeterli olduğunu (Sharma, 1996: 116) göstermektedir. Barlett testinin sonucu ise (Khi- Kare: 3916,106; $p < 0,000$) ana kütle içindeki değişkenler arasında kısmi korelasyonlar temelinde bir ilişkinin varlığını ortaya koymaktadır (Mitchell, 1994: 5).

Araştırmaya katılan muhasebe meslek mensuplarının anketteki ifadelere yönelik tercihlerinden

yararlanılarak, bu ifadelerin ölçmeyi hedeflediği değişkenleri kendi aralarında sınıflandırmak için temel bileşenler analizi-varyans maksimizasyonu yöntemi ile doğrulayıcı faktör analizi gerçekleştirilmiştir. Yapılan faktör analizi sonunda her bir değişkenin ilgili faktöre pozitif ve yüksek bir korelasyonla yüklendiği görülmüştür. Faktör analiz sonuçları Tablo 2’de verilmiştir.

Tablo 2: Faktör Yükleri Matrisi ve Güvenilirlik Sonuçları

TEKNOLOJİ HAZIR BULUNUŞLUK ÖLÇEĞİ		
İyimserlik Alt Boyutu	* Cronbach α : 0,865	**CR: 0,872
1. Teknoloji bana daha fazla hareket özgürlüğü sağlıyor.		,863
2. Yeni teknolojiler daha iyi bir yaşam kalitesine katkıda bulunur.		,863
4. Teknoloji, insanlara günlük yaşamları üzerinde daha fazla kontrol sağlıyor.		,686
3. Teknoloji beni kişisel yaşamımda daha üretken kılıyor.		,757
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 15,672</i>		
Yenilikçilik Alt Boyutu	* Cronbach α : 0,810	**CR: 0,804
2. Yeni bir teknoloji ortaya çıktığında, meslektaşlarım arasında genellikle ilk edinenlerden olurum.		,816
3. Yeni yüksek teknoloji ürünleri ve hizmetleri genellikle başkalarından yardım almadan çözebilirim.		,709
1. Meslektaşlarım yeni teknolojiler hakkında tavsiyelerime başvurur.		,670
4. İlgi alanıma giren en son teknolojik gelişmeleri takip ederim.		,647
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 12,968</i>		
Güvensizlik Alt Boyutu	* Cronbach α : 0,620	**CR: 0,766
4. Yüksek teknoloji bir ürün veya hizmet için anlaşılabilir dille yazılmış bir kullanma kılavuzu bulunmamaktadır.		,826
3. Bazen, teknoloji sistemlerinin sıradan insanların kullanımı için tasarlanmadığını düşünüyorum.		,768
2. Teknik destek hatları, çözümleri anladığım terimlerle açıklamadıkları için yardımcı olmuyor.		,561
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 9,619</i>		
Rahatsızlık Alt Boyutu	* Cronbach α : 0,751	**CR: 0,817
3. Teknoloji, kişiler arasındaki etkileşimi azaltarak ilişkilerin kalitesini düşürür.		,832
2. Çok fazla teknoloji, insanların dikkatini zarar verecek ölçüde dağıtır.		,831
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%): 8,660</i>		
BİREYSEL İŞ PERFORMANSI ÖLÇEĞİ		
Bireysel İş Performansı	* Cronbach α : 0,909	**CR: 0,909
2. Yeni teknolojiler daha iyi bir yaşam kalitesine katkıda bulunur.		,830
5. İşyerimde yapmam gereken işlerle ilgili üretkenim.		,810
6. İşyerimde işimi yavaşlatan sorunları başarıyla çözerim.		,809
3. İşyerimde yapmam gereken işlerle ilgili yüksek standartlarda hizmet sunarım.		,807
4. İşyerimde yapmam gereken işlerle ilgili sorun çıktığında hızla çözerim.		,770
1. İşyerimde yapmam gereken işlerle ilgili hedeflerime ulaşıyorum ya da hedeflerimi aşarım.		,716
<i>Varyansı Açıklama Oranı (%):22,787</i>		
Toplam Varyansı Açıklama Oranı (%): 69,706		
<i>KMO: 0,864; Khi-Kare: 3916,106; (p<0,000)</i>		

Tablo 2’deki değerler incelendiğinde, ölçeklerde yer alan ifadelerin tümüne ait faktör yüklerinin 0,50 değerinden; tüm değişkenlerin CR katsayıları ile Cronbach Alfa (α) iç tutarlılık katsayılarının da 0,70 değerinden büyük olduğu görülmektedir. Teknoloji Hazır Bulunuşluk ölçeğinin *güvensizlik boyutundaki* 1. ifade ile *rahatsızlık boyutundaki* 1. ve 4. ifadeler, faktör yükü değerlerinin 0,50’den düşük olması nedeniyle analiz dışında bırakılmıştır. Tablo 2’deki sonuçlar, faktör yük değeri 0,50’den büyük olan ifadelerin ölçme şartını sağlandığını (Hair, Black, Anderson, Babin ve Tahtam, 2006); Cronbach Alfa ve CR katsayılarının 0,70 değerinden büyük olması ise ölçeklerin yapı güvenliğinin sağlandığını (Fornell ve Larcker, 1981) göstermektedir.

Ölçeklerin yakınsama ve ayırıştırma geçerliliğinin belirlenebilmesi için gerçekleştirilen analizlerin sonuçları Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3: Ölçeklerin Yakınsama ve Ayırıştırma Geçerliliği Sonuçları

Değişkenler	Yakınsama Geçerliliği				Ayırıştırma Geçerliliği	
	AVE	İY	YE	GÜ	RA	BİP
İyimserlik (İY)	0,633	0,795				
Yenilikçilik (YE)	0,509	0,532	0,713			
Güvensizlik (GÜ)	0,528	-0,065	-0,068	0,727		
Rahatsızlık (RA)	0,691	-0,175	-0,035	0,383	0,831	
Bireysel İş Performansı (BİP)	0,629	0,449	0,577	-0,002	0,121	0,793

Not: Tablodaki koyu renkli sayılar AVE değerlerinin karekökleridir.

Tablo 3’te yer alan değerler incelediğinde, her bir değişkenin ortalama açıklanan varyans değerinin (AVE) 0,50’den büyük olduğu görülmekte ve bu durumun ise yakınsama geçerliliğinin (Bagozzi ve Yi, 1988: 80); her bir değişkene ait AVE değerinin karekökünün, o değişkenin bulunduğu sütundaki değişkenlere ait korelasyon değerlerinden yüksek olması ise Fornell-Larcker kriterine göre ayırıştırma geçerliliğinin sağlandığını (Nascimento ve Macedo, 2016: 295; Hair, Hult, Ringle ve Sarstedt, 2017: 139) göstermektedir.

Tablo 4’te araştırma modelinde yer alan değişkenlere ait ortalamalar, standart sapmalar ve korelasyon sonuçları verilmiştir.

Tablo 4. Değişkenlere Ait Korelasyon ve Temel İstatistikler

Değişkenler	İY	YE	GÜ	RA	BİP	Ortalama	Mod
İyimserlik (İY)	1					4,15	5
Yenilikçilik (YE)	0,532**	1				3,78	4
Güvensizlik (GÜ)	-0,065	-0,068	1			3,14	3
Rahatsızlık (RA)	-0,175*	-0,035	0,383**	1		3,47	4
Bireysel İş Performansı (BİP)	0,449**	0,577**	-0,002	0,121	1	4,23	4

Tablo 4’te yer alan korelasyon katsayıları incelendiğinde, iyimserlik ile yenilikçilik ($r:0,532^{**}; p<0,01$) ve bireysel iş performansı ($r:0,449^{**}; p<0,01$) arasında pozitif, buna karşın rahatsızlık ($r:-0,175^{*}; p<0,05$) arasında ise negatif yönde; yenilikçilik ile bireysel iş performansı ($r:0,577^{**}; p<0,01$) ve güvensizlik ile rahatsızlık ($r:0,383^{**}; p<0,01$); arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin olduğu görülmektedir.

Tablo 4 incelendiğinde teknoloji hazır bulunuşluğun iyimserlik boyutunun 4,15 olan ortalama ve 5 olan mod değeri, yenilikçilik boyutunun 3,78 olan ortalama ve 4 olan mod değeri ile rahatsızlık boyutunun 3,47 olan ortalama ve 4 olan mod değerlerine sahip olduğu görülmekte bu durum ise muhasebe meslek mensuplarının güvensizlik boyutu dışında teknolojik hazır bulunuşluk durumlarının yüksek olduğunu göstermektedir.

5.1. Hipotezlerin Test Edilmesi

Araştırma modelinde yer alan hipotezlerin test edilmesinde regresyon analizinden yararlanılmıştır. Modelde bulunan değişkenlerin birbirini üzerindeki etkileri ve bunların anlamlılığını gösteren değerler Tablo 5 ve 6'da raporlanmıştır.

Teknoloji hazır bulunuşluk alt boyutlarının muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı 1 no'lu modelin analiz sonuçları Tablo 5'te gösterilmiştir.

Tablo 5: Teknoloji Hazır Bulunuşluk Alt Boyutlarının Bireysel İş Performansları Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi Sonuçları

1 No'lu Regresyon Modeli					
Hipotez No	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken			
		β	t	Tolerans	VIF
H _{1a}	İyimserlik	0,238	3,480*	0,691	1,447
H _{1b}	Yenilikçilik	0,455	6,757*	0,710	1,409
H _{1c}	Güvensizlik	-0,029	-0,463	0,849	1,178
H _{1d}	Rahatsızlık	0,189	3,024**	0,824	1,214
Model F: 30,316*		R²: 0,392		Durbin-Watson: 1,836	

*0,001, **0,01 ve ***0,05 hata payı ile anlamlı

Tablo 5 incelendiğinde teknoloji hazır bulunuşluk alt boyutlarının muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı 1 no'lu modelin analiz sonuçları da modelin istatistiksel olarak anlamlı ($F= 30,316$; $p<0,001$) ve açıklama gücünün ise ($R^2= 0,392$) önemli olduğunu göstermektedir. 1 no'lu regresyon modelinin analiz sonuçları; teknoloji hazır bulunuşluğun *iyimserlik* ($\beta: 0,238$; $p<0,001$), *yenilikçilik* ($\beta: 0,455$; $p<0,001$) ve *rahatsızlık* ($\beta: 0,189$; $p<0,01$) boyutlarının muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilerinin olduğunu ortaya koymakta ve H_{1a}, H_{1b} ve H_{1d} hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Buna karşın teknoloji hazır bulunuşluğun *güvensizlik* boyutunun ($\beta:-0,029$; $p>0,05$) bireysel iş performansı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmadığını gösteren analiz sonuçları H_{1c} hipotezinin desteklenmemesini gerektirmektedir.

Teknoloji hazır bulunuşluk durumunun muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerindeki etkilerinin araştırıldığı 2 no'lu modelin analiz sonuçları Tablo 6'da gösterilmiştir.

Tablo 6: Teknoloji Hazır Bulunuşluk Durumunun Bireysel İş Performansı Üzerindeki Etkisine İlişkin Regresyon Analizi Sonuçları

2 No'lu Regresyon Modeli				
Hipotez No	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken		
		β	t	
H ₂	Teknoloji Hazır Bulunuşluk	0,478	7,529*	
Model F: 56,681*		R²: 0,229		Durbin-Watson: 1,770

*0,001, **0,01 ve ***0,05 hata payı ile anlamlı

Teknoloji hazır bulunuşluk durumunun muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansı üzerindeki etkisinin araştırıldığı 2 no'lu modelin analiz sonuçları, modelin istatistiksel olarak anlamlı ($F= 56,681$; $p<0,001$) ve açıklama gücünün ise ($R^2=0,229$) önemli olduğunu göstermektedir. H₂ hipotezinin desteklenmesini gerektiren analiz sonucu; teknoloji hazır bulunuşluk durumunun ($\beta: 0,478$; $p<0,001$) muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansı üzerinde istatistiksel olarak

anlamlı ve pozitif yönde etkisinin olduğunu ortaya koymaktadır. Bu durum muhasebe meslek mensuplarında teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının artmasının mesleki faaliyetlerindeki bireysel iş performanslarında artışla sonuçlanacağını göstermektedir.

Analizlerde aynı zamanda Durbin-Watson testi kullanılarak regresyon modellerinde bulunan hata terimleri arasındaki otokorelasyon durumu incelenmiştir. Yapılan analizler sonucunda Durbin-Watson test değerinin 1 no'lu model için 1,836 olarak hesaplandığı görülmektedir. Küçüksille (2010), 1,5 ile 2,5 sınır değerleri arasında olan Durbin-Watson test değerinin hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığını göstergesi olduğunu belirtmiştir. Tablo 5'te yer alan Collinearity İstatistiği incelendiğinde varyans etki faktörlerinin (VIF) değerlerinin 1 no'lu modelde 5'ten küçük ve tolerans değerlerinin ise 0,20'den büyük olduğu görülmektedir. Bu da bağımlı değişken (bireysel iş performansı) ile bağımsız değişkenler (iyimserlik, yenilikçilik, güvensizlik ve rahatsızlık) arasında doğrusal bağlantı olmadığını bir başka ifade ile çoklu bağlantı probleminin yaşanmadığını göstermektedir. Bu sonuç ise, regresyon modelinde herhangi bir düzeltmenin yapılmasının gerekmediği anlamına gelmektedir.

Araştırmanın hipotezleri ile ilgili gerçekleştirilen analizler sonucunda elde edilen bulguların özeti Tablo 7'de verilmiştir.

Tablo 7: Hipotezler ve Bulguların Özeti

Hipotezler	Sonuç
H_{1a}: Teknoloji hazır bulunuşluğun iyimserlik boyutu muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.	Desteklendi ($\beta: 0,238; p<0,001$)
H_{1b}: Teknoloji hazır bulunuşluğun yenilikçilik boyutu muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.	Desteklendi ($\beta: 0,455; p<0,001$)
H_{1c}: Teknoloji hazır bulunuşluğun güvensizlik boyutu muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.	Desteklenmedi ($\beta: -0,229; p>0,05$)
H_{1d}: Teknoloji hazır bulunuşluğun rahatsızlık boyutu muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.	Desteklendi ($\beta: 0,189; p<0,01$)
H₂: Teknoloji hazır bulunuşluk muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkiler.	Desteklendi ($\beta: 0,478; p<0,001$)

6. SONUÇ

Dijitalleşmenin muhasebe uygulamalarına uyarlanmasıyla, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin kalitesinin artırılmasının yanında muhasebe meslek mensuplarının da iş performanslarını ve verimliliklerini artırmak amaçlanmaktadır. Bu sebeple yakın bir geçmişe kadar yürütülmekte olan manuel muhasebe uygulamaları yerini günümüzde e-defter, e-fatura, e-irsaliye, e-beyanname gibi birçok dijital ortamlara bırakmıştır. Bu durum muhasebe meslek mensuplarının dijitalleşmenin getirdiği değişime uyum sağlayarak mesleklerini icra etmelerini zorunlu hale getirmiştir.

Literatür incelendiğinde muhasebe meslek mensuplarının dijital ortamlara ne kadar hazır olduğu ve söz konusu hazır bulunuşluk durumlarının onların bireysel iş performanslarını ne şekilde etkilediği konusunun incelenmediği görülmektedir. Oysa muhasebe meslek mensuplarının dijital teknolojileri etkin kullanımlarının sonucu olarak bireysel iş performanslarını arttırmaları ve böylece daha üretken ve yetkin bir şekilde kaliteli hizmet sunabilmeleri beklenmektedir.

Bu çalışmada, muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumlarını öncülleri ve sonuçları açısından araştıran çalışmaların olmamasından hareketle muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının bireysel iş performansları üzerindeki etkisi araştırılmıştır. Bu amaçla Türkiye'de bağımlı veya bağımsız olarak faaliyet gösteren 386 Serbest Muhasebeci (SM) ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) unvanına sahip muhasebe meslek mensubu üzerinde

gerçekleştirilen araştırmanın bulgularına göre muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumları, bireysel iş performanslarını pozitif yönde etkilemektedir. Araştırmanın bulguları ayrıca teknoloji hazır bulunuşluğun motive edicilerinden iyimserlik ve yenilikçilik boyutları ile engelleyicilerinden rahatsızlık boyutunun muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerinde pozitif yönde etkilerinin olduğunu ortaya koymaktadır. Teknoloji hazır bulunuşluğun engelleyicilerinden güvensizlik boyutunun ise muhasebe meslek mensuplarının bireysel iş performansları üzerinde anlamlı etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmanın bulguları aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının teknolojik hazır bulunuşluk durumlarının yüksek olduğunu göstermektedir. Araştırmanın bu bulgusu literatürdeki Lai (2008), Subiyakto, Hidayah ve Zahra (2018), Taib, Awang, Shuhidan, Rashid ve Hasan (2022) ile Kaya, Koca ve Hatunoğlu (2022)'nin çalışmalarının bulgularıyla örtüşmektedir.

Bütün bu sonuçlardan hareketle muhasebe meslek mensuplarının iş performanslarının artırılması isteniyorsa teknoloji hazır bulunuşluk durumlarının da artırılması önerilebilir. Bu açıdan yapılan bu çalışmanın Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından değerlendirilmesi sonucunda dijital teknolojiler konusunda düzenlenecek eğitim ve seminerlerle muhasebe meslek mensuplarının teknoloji hazır bulunuşluk durumları artırılabilir.

Muhasebe meslek mensupları üzerinde teknoloji hazır bulunuşluk ve bireysel iş performansı değişkenleri arasındaki ilişki ve etkileri ilk defa dikkate alan bu araştırmanın bulgularının literatüre önemli katkılar sağladığı düşünülmektedir. Bu çalışma sadece sertifikalı muhasebe meslek mensuplarını kapsadığı için sonuçların tüm muhasebe bilgi sistemi uygulayıcılarına ve bağımsız denetçilere genelleştirilememesi araştırmanın en önemli kısıtıdır ve bulgular sınırlama çerçevesinde değerlendirilmelidir.

Teknoloji hazır bulunuşluk konusunda gelecekte yapılacak olan çalışmalarda bu araştırma modeline yeni değişkenlerin eklenmesi ve araştırmanın muhasebe alanında çalışan sertifikasız ofis çalışanları, yeminli mali müşavirler, bağımsız denetçiler ve muhasebe bilgi kullanıcıları üzerinde yapılması önerilmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, Muğla Sıtkı Koçman Üniversitesi Sosyal ve Beşeri Bilimler Araştırmaları Etik Kurulu'ndan 06.03.2023 tarih ve 35 sayılı olarak alınmıştır.

Yazar(lar) Katkısı: Mehmet GÜNLÜK (% 35), Murat ÖZCAN (% 35), Metin SABAN (% 30)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: The approval of the Muğla Sıtkı Koçman University Social and Human Sciences Ethical Committee no 35 dated 06.03.2023 was obtained for this study.

Author(s) Contributions: Mehmet GÜNLÜK (% 35), Murat ÖZCAN (% 35), Metin SABAN (% 30)

KAYNAKÇA

Ajzen, I. (1991). The theory of planned behaviour. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 50, 179-211. [doi.org/10.1016/0749-5978\(91\)90020-T](https://doi.org/10.1016/0749-5978(91)90020-T)

- Arnaboldi, M., Azzone, G., ve Sidorova, Y. (2017). Governing social media: The emergence of hybridised boundary objects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 30, 821-849. doi.org/10.1108/AAAJ-07-2015-2132
- Bagozzi, R. P., ve Yi, Y. (1988). On the evaluation of structural equation models. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 16(2), 74-94. doi.org/10.1007/BF02723327
- Bağcı, Z. (2014). Çalışanların iş doyumunun görev ve bağlamsal performansları üzerindeki etkisi. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 24, 58-72. doi.org/10.11611/JMER534
- Berger, S. (2009). Self-service technology for sales purposes in branch banking: The impact of personality and relationship on customer adoption. *International Journal of Bank Marketing*, 27(7), 488-505. doi.org/10.1108/02652320911002322
- Bhimani, A., ve Willcocks, L. (2014). Digitisation, 'big data' and the transformation of accounting information. *Accounting and Business Research*, 44(4), 469-490. doi.org/10.1080/00014788.2014.910051
- Çekmecelioğlu, H. G., ve Pelenk, S. E. (2015). Örgütsel engellerin, örgütsel bağlılık ve iş performansı üzerindeki etkileri: Kocaeli lastik işletmelerinde bir araştırma. *Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 29, 143-164.
- Çetin, H., ve Eren, T. (2015). Muhasebe meslek mensupları tarafından bürolarda kullanılan muhasebe paket programı seçimi: Konya iline yönelik bir araştırma. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 29(1), 83-100.
- Damerji, H., ve Salimi, A. (2021). Mediating effect of use perceptions on technology readiness and adoption of artificial intelligence in accounting. *Accounting Education*, 30(2), 107-130. doi.org/10.1080/09639284.2021.1872035
- Davis, D. (1989). Perceived usefulness, perceived ease of use, and user acceptance of information technology. *MIS Quarterly*, 13(3), 319-340. doi.org/10.2307/249008
- Davis, F. D. (1985). A technology acceptance model for empirically testing new end user information systems: Theory and results. PhD thesis. MIT Sloan School of Management [Online]. Available at: <http://dspace.mit.edu/handle/1721.1/15192>
- Dissanayaka, D. M. N. D., Ediriweera, E. A. I. N., ve Rathnayake, R. M. T. N. (2021). Impact of technology readiness, internet self-efficacy, and computing experience on employability among professional accounting students. *Journal of SACFIRE*, 1(1), 6-17.
- Dursun, G. D., Ektik, D., ve Tutcu, B. (2019). Mesleğin dijitalleşmesi: Muhasebe 4.0. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 6(6), 264-271.
- Faizal S. M., Jaffar, N., ve Mohd, A. S. (2022). Integrate the adoption and readiness of digital technologies amongst accounting professionals towards the fourth industrial revolution. *Cogent Business & Management*, 9(2122160), 1-14. doi.org/10.1080/23311975.2022.2122160
- Fornell, C., ve Larcker, D. F. (1981). Evaluating structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research*, 18(1): 39-50. doi.org/10.2307/3151312
- Gulin, D., Hladika, M., ve Valenta, I. (2019). Digitalization and the challenges for the accounting profession, (September 12, 2019). ENTRENOVA Conference Proceedings,
- Günlük, M., Özer, G., ve Özcan, M. (2017). Meslek memnuniyeti ve bireysel iş performansı ilişkisinde mesleki bağlılığın ara değişken etkisi: Muhasebe meslek mensupları üzerinde bir çalışma. *International Review of Economics and Management*, 5(4), 1-22. doi.org/10.18825/iremjournal.335535

- Günlük, M., Özer, G., ve Özcan, M. (2019). Muhasebe akademisyenlerinin muhasebe eğitiminde uzaktan eğitim uygulamaları kullanımına yönelik algılarının teknoloji kabul modeli çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12(1), 65-90. doi.org/10.29067/muvu.415133
- Hair Jr, J. F., Hult, G. T. M., Ringle, C., ve Sarstedt, M. (2017). A primer on partial least squares structural equation modeling (PLS-SEM), (2nd Edition), Thousand Oaks: Sage Publications.
- Hair, J. F., Black, W., Anderson, R., Babin, B. R., ve Tahtam, R. L. (2006). *Multivariate data analysis with readings*. London: Mcmillan Book Company.
- Horlach, B., Drews, P., ve Schirmer, I. (2016). Bimodal IT: Business-IT alignment in the age of digital transformation. Proceedings of the Multikonferenz Wirtschaftsinformatik, Ilmenau, (March), 1417-1428. doi.org/10.1006/mpev.1999.0667
- Karcıoğlu, R., ve Binici, F. Ö. (2021). Dijital dönüşümün muhasebe meslek mensupları üzerine etkisi. *Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(2), 226-241. doi.org/10.31463/aicusbed.933800
- Kaya, A., Koca, N. ve Hatunoğlu, Z. (2022). Geleceğin muhasebecilerinin teknoloji kabullerinin tespitine ilişkin bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 25 (25. Yıl Özel Sayısı), 369-381. doi.org/10.29249/selcuksbmyd.1141389
- Kirkman, B. L., ve Rosen, B. (1999). Beyond self-management: The antecedents and consequences of team empowerment. *Academy of Management Journal*, 42, 58-74. doi.org/10.2307/256874
- Knudsen, D. R. (2020). Elusive boundaries, power relations, and knowledge production: A systematic review of the literature on digitalization in accounting. *International Journal of Accounting Information Systems*, 36(100441), 1-22. doi.org/10.1016/j.accinf.2019.100441
- Krejcie, R. V., ve Morgan, D. W. (1970). Determining sample size for research activities. *Educational and Psychological Measurement*, 30(3), 607-610.
- Küçüksille, E. (2010). *Çoklu doğrusal regresyon modeli, içinde Kalaycı, Ş. (ed.) SPPS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri (5. baskı)*. Ankara: Asil Yayın Dağıtım, ss.259-266.
- Lai, M. L. (2008). Technology readiness, internet self-efficacy and computing experience of professional accounting students. *Campus-Wide Information Systems*, 25, 18-29. doi.org/10.1108/10650740810849061
- Lin, C. H., Shih, H. Y., ve Sher, P. J. (2007). Integrating technology readiness into technology acceptance: The TRAM model. *Psychology and Marketing*, 24(7), 641-657. doi.org/10.1002/mar.20177
- Mitchell, V. W. (1994). How to identify psychographic segments: Part 1. *Marketing Intelligence, & Planning*, 12(7), 4-10.
- Nascimento, J. C. H. B., ve Macedo, M. A. S. (2016). Structural equation models using partial least squares: An example of the application of Smartpls in accounting research. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade-REPeC (Journal of Education and Research in Accounting)*, 10(3), 282-305. doi.org/10.17524/repec.v10i3.1376
- Özcan, M., ve Günlük, M. (2021). Muhasebe meslek mensuplarının iş performanslarının yordayıcısı olarak mesleki bağlılık ve örgütsel adalet algısı, içinde Özdemir, F. S., & Kızıldağ, D. (ed.) *Davranışsal Muhasebe: Teorik ve Ampirik Çalışmalar*. Ankara: Siyasal Kitabevi, ss. 249-284.
- Özdevecioğlu, M., ve Kanıgür, S. (2009). Çalışanların ilişki ve görev yönelimli liderlik algılarının performansları üzerindeki etkileri. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(16), 53-82.

- Parasuraman, A. (2000). Technology readiness index (TRI): A multiple-item scale to measure readiness to embrace new technologies. *Journal of Service Research*, 2(4), 307-320. doi.org/10.1177/109467050024001
- Parasuraman, A., ve Colby, C. L. (2001). *Techno-ready marketing*. New York, The Free Press.
- Parasuraman, A., ve Colby, C. L. (2015). An updated and streamlined technology readiness index: TRI 2.0. *Journal of Service Research*, 18(1), 59-74. doi.org/10.1177/1094670514539730
- Porter, M. E., ve Heppelmann, J. E. (2014). How smart, connected products are transforming competition. *Harvard Business Review*, 92, 64-88.
- Shambare, R. (2013). Technology readiness and EFTPoS usage in Zimbabwe. *International Journal of Business and Economic Development*, 1(1), 14-24.
- Sharma, S. (1996). *Applied multivariate techniques*. New York: John Wiley&Sons Inc.
- Subiyakto, A., Hidayah, N. A., ve Zahra, L. (2018). The readiness for successful implementation the accurate accounting information system based on user perception. Proceedings of the 2nd International Conference on Quran and Hadith Studies Information Technology and Media in Conjunction with the 1st International Conference on Islam, Science and Technology (ICONQUHAS & ICONIST), October 02-04, Bandung, Indonesia doi.org/10.4108/eai.2-10-2018.2295555
- Taib, A., Awang, Y., Shuhidan, S. M., Rashid, N., ve Hasan, M. S. (2022). Digitalization in accounting: Technology knowledge and readiness of future accountants. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 10(1), 348-357. doi.org/10.13189/ujaf.2022.100135
- Tsikriktsis, N. (2004). A technology readiness-based taxonomy of customers: A replication and extension. *Journal of Service Research*, 7(1), 42-52. doi.org/10.1177/1094670504266132
- Viswesvaran, C., ve Ones, D. S. (2000). Perspectives on models of job performance. *International Journal of Selection and Assessment*, 8(4), 216-226. doi.org/10.1111/1468-2389.00151
- Walczuch, R., Lemmink, J., ve Streukens, S. (2007). The effect of service employees' technology readiness on technology acceptance. *Information & Management*, 44, 206-215. doi.org/10.1016/j.im.2006.12.005



Dijitalleşmenin Denetim Ücretlerine Yansımalarının Araştırılması

Zeynep HATUNOĞLU¹
Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI²

Öz

Dijitalleşme ve bilgi teknolojisindeki gelişmeler işletmeleri ve işletmelerin iş yapma şeklini de etkilemiştir. Bu etki her alanda olduğu gibi denetim alanında da köklü değişim ve dönüşümlere yol açmıştır. Bu değişim ve dönüşüm ile yapay zekâ, bulut bilişim, blokzincir teknolojisi gibi gelişmelerin denetim sürecine yansıtılması, kullanılan teknolojilerle ilgili personelin eğitilmesi, işlemlerin mobil uygulamalarla entegre edilerek gerçekleştirilmesi vb. çalışmaların denetim ücretlerine etkisinin olup olmadığı merak konusu olmuştur. Bu nedenle çalışmada, dijitalleşmenin denetim ücretlerine yansımalarının ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Diyarbakır’da faaliyet gösteren denetçilerle görüşme tekniği yoluyla gerçekleştirilen çalışmada nitel veri analiz yöntemi kullanılmış olup elde edilen veriler betimsel desenle analiz edilmeye çalışılmıştır. Denetçilerin bakış açılarının incelendiği çalışmada, yapay zekâ, bulut bilişim gibi uygulamaların ya da farklı yazılımların kullanılması, teknolojiye uyum sağlamak için personelin eğitilmesi, siber saldırılara karşı yapılan çalışmaların denetim ücretlerini artırıcı bir etkiye sahip olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Ayrıca çalışmada mobil uygulamaların denetim ücretlerine bir etkisinin olmadığı, hazırlanan denetim raporlarının dijital ortamlarda saklanması maliyetinin denetim ücretlerini etkilediği ve dijitalleşme sürecine uyum sağlamak için çeşitli girişimlerde bulunanların olduğu gibi herhangi bir girişimi olmayanların da var olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Denetim, Denetim Ücretleri, Dijitalleşme, Denetçi, Denetim Süreci.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

Investigation of the Reflections of Digitalization on Audit Fees

Abstract

Developments in digitalization and information technology have also affected companies and the way companies do business. This effect has led to radical changes and transformations in the field of auditing, as in every other field. With this change and transformation, it has become a matter of curiosity whether the developments such as artificial intelligence, cloud computing, blockchain technology are reflected in the audit process, the training of personnel related to the technologies used, the studies conducted on the integration of transactions with mobile applications have an impact on audit fees. For this reason, the aim of the study is to reveal the reflections of digitalization on audit fees. Qualitative data analysis method was used in the study. The study was carried out by interviewing auditors operating in Diyarbakır and the obtained data were tried to be analyzed with descriptive pattern. In the study where the perspectives of auditors were examined, it was found that the use of applications such as artificial intelligence, cloud computing or different software, the training of personnel to adapt to technology, and the work against cyber attacks have an increasing effect on audit fees. In addition, it was found in the study that mobile applications have no effect on audit fees, the storage of prepared audit reports in digital media affects cost fees, and there are those who have made various attempts to adapt to the digitalization process, as well as those who do not have any initiatives.

Keywords: Audit, Audit Fees, Digitalization, Auditor, Audit Process.

JEL Codes: M40, M41, M42.

¹ Zeynep HATUNOLU, (Prof. Dr.), Tarsus Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Mersin, Türkiye, E-mail: zhatunoglu@tarsus.edu.tr
ORCID: 0000-0002-9103-2766.

² **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI, (Öğr. Gör. Dr.), Bitlis Eren Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğretim Elemanı, Bitlis, Türkiye, E-mail: ingkaryagdi@beu.edu.tr ORCID: 0000-0003-3938-4147.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Güngör Karyagdi, N., Hatunolu, Z. (2023). Dijitalleşmenin denetim ücretlerine yansımalarının araştırılması. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 87-103. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1292824>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

In recent years, developing technologies have started to affect the field of auditing as well as all other fields. Technologies such as artificial intelligence, the internet of things, and blockchain technology have taken their place in the field of audit and have begun to shape the audit process, quality and audit fees.

In the study, in which the opinions of the auditors carrying out the audit work were evaluated in order to reveal the reflection of digitalization on audit fees, the concept of audit fee was explained first and then academic studies on audit fees were summarized. Afterwards, in the research conducted in line with the purpose of the study, it was tried to analyze and evaluate the reflections of the digitalization process on the audit fee for the opinions of the auditors. Few publications in the literature on this subject reveals the importance of this study.

Literature on Research

Chung and Narasimhan (2002) examined the data of the companies in 12 countries in Europe, Asia and Africa for the period 1989-1993, evaluated the audit fees in these countries, and analyzed 6,198 observations. It has been concluded that enterprises in developed countries pay more audit fees compared to developing countries, inspectors attach more importance to auditing manufacturing enterprises and receive training in this context.

In the study of Larcker and Richardson (2004), in which 5185 data belonging to the years 2000 and 2001 regarding the companies included in the S&P index were examined, it was seen that factors such as book value/market value ratio and discretionary accruals had a positive effect on the fees paid for independent auditing.

Yazıcı (2019) analyzed the data in 126 transparency reports prepared by audit firms operating in Türkiye during the 2015-2017 period and examined the factors affecting audit fees. As a result of the research, it was determined that the age of the firm, the number of responsible auditors, the number of partners and the number of audits performed increased audit fees 28.8% in 2016, and 43.7% in 2017.

Tanç and Çardak (2020) examined the audit reports of the companies in the BIST 100 Index active in the Public Disclosure Platform (KAP) for 2019, and used the Chi-Square Independence test to analyze the data. As a result of the analysis, it was concluded that the personal characteristics of the auditors such as expertise and gender may affect the audit fees.

Terzi et al. (2022) used the Adjusted Jones Model in their research on 217 companies actively working in BIST, in which they discussed the relationship between audit quality and audit fees. As a result of the study, it was found that there is no relationship between audit quality and audit fee. It has been determined that the highest correlation is between audit fee and firm size.

Türel et al. (2022) examined the independent audit fees of 421 companies in the BIST in 2020 and 490 companies in 2021, and tried to reveal the effects of factors such as the gender of the auditors, audit opinions, firm size and auditor rotation on the audit fee. In the study, it has been determined that there is a positive relationship between the audit fee and the size of the firm, and there are no relations in terms of other factors.

Acar (2022) examined the data of 98 companies in BIST and investigated the effects of auditor opinions, the size of audit firms and the time worked with audit firms on audit fees. In the study, in which panel data analysis was preferred, it was determined that these variables affected the audit fees significantly, and that there was a positive relationship between derivative instrument amounts and income from audit activities.

Method of The Research

Qualitative research technique was used in this study. Qualitative research is also known as a method that aims to obtain deep and broad information about the researched subjects by using a limited sample (Ruyter and Scholl, 1998: 8). In this research, which was made with a descriptive design, which is one of the qualitative data methods, it is aimed to describe and evaluate the opinions of the auditors on the evaluation of the reflections of the digitalization process on the audit fees. It has been adhering to an original form, with direct quotations. While collecting the study data, voluntariness was taken into consideration and the participants were requested to fill in the interview forms carefully. While some of the interview forms were filled in face-to-face, some of them were completed by filling out the interview forms as a result of the interviews made via telephone and e-mail. The criterion sampling method was used in order to reach the aim of the research and to determine the participants. Criterion sampling, which is one of the types of purposive sampling in which individuals, events, objects or situations with certain characteristics are included in any research, is known as one of the most preferred types in sampling (Büyükoztürk, Kılıç Çakmak, Akgün, Karadeniz, & Demirel, 2014: 91). The accepted sample number in qualitative research methods can be either 1 or 12 (Patton, 1990: 169). In the study, interviews were conducted with eight independent auditors who had worked in medium and higher-sized accounting organizations in Diyarbakır for at least 10 years and specialized in both independent auditing and financial reporting.

Findings of The Research

As a result of the research, it is seen that the effect of the use of the artificial intelligence and cloud-based etc. applications on the audit fees (increase/decrease) are responded positively by all auditors only in case of additional payment.

It has determined, that with including these applications in the audit process, some advantages such as saving time, doing more work with less effort, providing better quality audit service, providing faster and easier access to information, etc. will be provided. All these advantages can lead to an increase in audit fees. Another result obtained from the research is that these applications reduce the need for personnel by reducing the working hours. But this has been seen by some auditors as negative reflections of these practices.

In the study, it was concluded that all supervisors agreed on employees' training of new technologies. They expressed that education may bring additional costs, but that education is a great necessity in adapting to technology. This shows the importance of the need for well-equipped, educated and competent personnel, who can easily adapt to the digitalization process and adopt the innovations required by the process, in auditing as in every field.

Responses to the question of "Evaluation of the effects of the efforts against cyber attacks to ensure security on wages" revealed that importance should be given to the the studies against cyber attacks in order to ensure security, and should be focused on seriously. It is determined that the digital databases used in the audit field can be effective in providing security. And the application of new technologies to the audit process with trained personnel is emphasized as actions that can be taken against cyber attacks.

When the opinions on whether or not the mobile applications used have an effect on the audit fees; 5 of the participants expressed that the mobile applications had an effect on the audit fees, but 3 of them stated that every individual in the society already uses mobile applications, using these applications for their work will not create an additional cost.

It has been stated that keeping the prepared audit reports in digital media will be more protected against both physical and virtual attacks, and it will also be easier to access the reports stored in digital media in case of natural disasters.

However, it has been stated that there are also negative aspects that keeping the audit reports in digital media will increase the possibility of cyber attacks. The participants also stated that the qualification

of personnel is important. They expressed that personnel who do not feel a sense of belonging to their company and who do not care the interests of the company should not be hired. This expression sets forth the importance of the subject of business ethics and ethical principles. This situation reveals the business ethics of the personnel and the importance that should be given to ethical principles. Another result of our study is that there are audit firms adopt digital applications, as well as those that do not.

Conclusion

In the study; in order to evaluate the reflections of digitalization on audit fees, 8 of the independent auditors registered in Diyarbakır were interviewed by using the interview form technique, and the data obtained were evaluated and interpreted with the qualitative analysis method.

It was aimed to evaluate and reveal the reflections of digitalization on audit fees in terms of auditors. New technologies, software, databases, etc., developed for digitalization make great contributions to audit activities in terms of quality, process and efficiency, which naturally causes additional costs in the fees paid for the auditing procedures. The studies planned to be done in this context could be carried out in different cities or regions with a mixed application, both qualitative and quantitative. These new studies can be also carried out to reveal whether the digital transformation process differs between regions.

1. GİRİŞ

Son zamanlarda muhasebe ve finans alanında yaşanan skandallar firmaları birçok açıdan etkilemiştir. Bu süreçte firmaların üretimleri azalmış olup pazar paylarında düşüşler gözlemlenmiş, hisse senedi ve marka değerlerinde kayıplar yaşanmıştır. Böylelikle firmaların işten çıkarmaları artmış ve firmalar önemli finansal sorunlarla karşı karşıya kalmışlardır. Bütün bunların yaşanması firmaların itibari olarak da zarar görmesine neden olmuştur. Faaliyet konusu ne olursa olsun hemen hemen birçok firmanın yaşananlardan olumsuz etkilendiği gözlemlenmiştir. Bu firmalardan biri de denetim firmaları olmuştur. Yaşanan bu olumsuzluklar hem kamu hem de firmalar açısından yeni kanunların ve yönetmeliklerin şekillenmesini de beraberinde getirmiştir.

Denetimin finansal bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu artırıp arttırmayacağı denetim kalitesine bağlıdır. Denetim süreci ve hizmetinin bilgi birikimi ve alanında uzmanlık gerektirmesi denetim işinin zor bir iş olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Bu nedenle denetimde kalitenin sağlanmasının zorlu bir süreç olması yeni olguların ortaya çıkmasına ortam hazırlamaktadır. Bu olgulardan biri de denetim ücretleridir (Xu, 2011: 1).

Denetim ücretlerine yönelik miktar ve içerik detayları genelde denetlenen işletme ile denetleyen firma arasında denetim süreci başlamadan önce tespit edilir. Denetim ücreti belirlenirken dikkat edilecek hususların başında emek ve zamanın adil bir şekilde fiyatlandırılması hususu gelir (Acar, 2022: 367). Denetim ücretleri, denetlenen firma ile denetimi yapan firma arasındaki ekonomik bağ olarak tanımlanmaktadır. Denetimi üstlenen denetçiler, denetim işini almadan önce mutlaka denetim ücretini karşılıklı olarak müzakere etmelidir. Denetime tabi olan işletmeler denetim ücreti konusunda mümkün olduğunca az ödeme yapmak isterken; denetçiler ise işin zorlu ve maliyetli bir süreç olduğunu düşünerek teklif edilen ücretleri yetersiz bulabilmektedir. Bu sebeple ücret belirleme süreci her iki taraf için olduğu kadar denetim mesleği açısından da oldukça önemlidir (Türel, Yılmaz, & Özveren, 2022: 46).

Denetim ücretlerinin belirlenmesindeki bir diğer önemli husus ise denetim riskinin belirlenmesidir. Denetim riski üç başlıkta incelenmektedir. Bunlar (Ranasinghe, 2018):

- **Müşteriye ilişkin riskler;** denetlenen firmaların finansal olarak başarısızlığı vb. riskler bu kapsamdadır.
- **Denetçi firmaya ait olan ancak üçüncü tarafların sebebiyet verdiği riskler;** imaj kaybı, denetçi firmanın daha önceki müşterilerinden kaynaklı dava vb. gibi durumların olması şeklinde örnekler verilebilir.
- **Finansal tabloların denetimine ilişkin riskler;** hazırlanan finansal tabloların önemli hatalar içermesi ve denetçinin bu konuda farkında olmadan olumlu görüş vermesi gibi durumlar örnek olarak gösterilebilir.

Denetim sürecinde müşteri firmanın yaşayacağı herhangi bir olumsuzluk denetçi firmanın saygınlığını, yasal sürecini, iş alımlarını hatta denetim ücretinin ödenmemesi gibi sorunları gündeme getirebilmektedir. Karşılaşılan ve karşılaşılmaması muhtemel bu riskler de denetim ücretlerinde artışa neden olabilmektedir. Denetim sürecinde harcanan emeğin ve personel sayısının artması, daha profesyonel ekiple çalışma ihtiyacı, denetim sürecinin uzaması gibi durumlar da yine denetim ücretlerinde artışa neden olabilmektedir (Acar, 2022: 368). Ancak denetim ücretlerinin çok yüksek ya da düşük olması, denetçiler açısından birtakım sıkıntıları da beraberinde getirebilmektedir. Denetim ücretlerinin yüksek olması denetçilerin bağımsızlığını tehlikeye sokabilirken ücretlerin düşük olması halinde de denetçilerin uygun görüş verme noktasında gereken çabayı göstermemeleri riskini taşıyabilir (Silva, Inacio, & Vieira, 2020: 2).

Bunlarla birlikte muhasebe ve denetim alanında yaşanan teknolojik ilerlemeye bağlı olarak gelişen dijitalleşme süreci de denetim firmalarının sorumluluğunu arttırmıştır. Dijitalleşmenin etkisiyle yeni uygulamaların kullanılmaya başlanması, maliyet artışları, güvenilirliğin sağlanması için artan mali

sorumluluklar vb. gelişmeler denetçilerin ve denetim firmalarının teknolojik yeniliklere hızla ayak uydurmasını gerektirmiştir. Bu teknolojik yeniliklerle birlikte denetlenen işletme ile bağımsız denetim firmasının birbirine karşı sorumlulukları da artmıştır. Bu artan sorumluluklar beraberinde risklerin de artışını getirmiştir. Bu durumlar bağımsız denetim firmalarının fiyatlandırma sürecine de büyük ölçüde etki etmeye başlamıştır.

Gelişen teknolojiler ile birlikte yapay zekâ, nesnelerin interneti, blokzincir teknolojisi gibi teknolojiler denetim alanında yer alarak denetim sürecine, kalitesine ve denetim ücretlerinin şekillenmesine yön vermeye başlamıştır. Bu bakımdan çalışma, dijitalleşme süreci ve denetim ücretleri ekseninde ele alınmaya ve değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Dijitalleşmenin denetim ücretlerine yansımaları ortaya koymak amacıyla denetim işini yürüten denetçilerin görüşlerinin değerlendirildiği çalışmada öncelikle denetim ücreti kavramına değinilmiş daha sonra ise denetim ücretiyle ilgili yapılan akademik çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın amacı doğrultusunda hazırlanan araştırma bölümünde ise, dijitalleşme sürecinin denetim ücretine yansımalarının denetçi görüşlerine yönelik analiz ve değerlendirmeleri yapılmaya çalışılmıştır. Dijitalleşme sürecinin denetim ücretlerine olan etkilerini ele alan bu kapsamda uygulamalı çalışmaların yeteriz olması çalışmanın önemini ortaya koymaktadır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Literatürde son dönemlerde yer almaya başlayan denetim ve denetim sürecini etkileyen faktörler konusunda hem ulusal hem de uluslararası boyutta birçok akademik çalışmanın yapıldığı gözlemlenmektedir. Denetim ücretlerini etkileyen faktörlerin değerlendirilmesine yönelik yapılan çalışmaların bazılarında aşağıda yer verilmiştir.

Chung ve Narasimhan (2002) Avrupa, Asya ve Afrika’da yer alan 12 ülkedeki işletmelerin 1989-1993 dönemlerine ait verilerini incelemişler ve bu ülkelerdeki denetim ücretlerine ilişkin değerlendirmelerde bulunmuşlardır. 6.198 gözlemin analiz edildiği çalışmada gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin geliştirmekte olan ülkelere kıyasla daha fazla denetim ücreti ödediği, denetçilerin imalat işletmelerini denetlemeye daha fazla önem verdiği ve bu kapsamda eğitimler aldığı sonucuna ulaşılmıştır.

Larcker ve Richardson (2004), S&P endeksinde yer alan şirketlere ilişkin 2000 ve 2001 yıllarına ait 5185 verinin dikkate alınarak incelendiği çalışmada defter değeri/piyasa değeri oranının, ihtiyari tahakkuklar gibi faktörlerin bağımsız denetim için ödenen ücretler üzerinde pozitif yönlü bir etkisinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Hogan ve Wilkins (2008), COMPUSTAT veri tabanında yer alan ve iç kontrol eksikliğini raporlayan 284 şirketin 2003-2004 dönemlerine ait finansal verilerinin analiz edildiği çalışmada, denetim riskinin ve iç kontrol sistemine ilişkin kalitenin denetim ücretlerini anlamlı şekilde etkilediği sonucuna varmıştır. İhtiyari tahakkukların ve iç kontrol sistemindeki eksikliklerin denetim ücretlerini artırması araştırmadan elde edilen bir diğer bulgu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Griffin vd. (2009) UFRS (Uluslararası Finansal Raporlama)’ye geçişin denetim ücretleri üzerindeki etkisinin araştırılması amacıyla Yeni Zelanda’da yer alan 724 firmanın 2002-2006 dönemlerine ait verilerinin incelendiği çalışmada söz konusu sürecin denetim ücretlerini büyük ölçüde arttırdığı sonucunu elde etmişlerdir.

Zemi (2012) denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörlerin araştırıldığı çalışmasında İsveç’te aktif olarak faaliyet gösteren 862 işletmenin verilerini incelemiştir. İnceleme sonucunda denetim firması büyüklüğünün ve denetimi yapan firmanın sektörel uzmanlığının denetim ücretleri üzerinde pozitif ve anlamlı etkisi olduğunu tespit etmiştir.

Ittonen ve Peni (2012) NASDAQ OMX borsasında yer alan Danimarka, İsveç ve Finlandiya’daki

denetim firmalarının 2005-2006 yıllarındaki 1200 raporunun incelendiği çalışmada imzalanan denetim sözleşmelerinde kadın sayısının fazla olduğu firmalarda denetim ücretinin de daha fazla olduğu sonucunu ortaya çıkartmıştır.

Urhoghide ve Izedonmi (2015) çoklu regresyon modelinin kullanıldığı ve denetim ücretlerini etkileyen faktörlerin belirlenmesi amacıyla yapılan çalışmada Nijerya Borsası'nda aktif olarak çalışan 153 şirket verilerini incelemiştir. Araştırma sonucunda, denetim firmalarında uluslararası denetim ağıının bulunmamasının denetim ücretleri üzerinde pozitif etkisi olduğu sonucuna varılmıştır.

Erdoğan ve Kutay (2016) şirketlerin kuruluş yılını, KAYİK ve sorumlu ortak denetçi sayılarını, toplam gelirlerini bağımsız değişken; bağımsız denetim gelirlerini ise bağımlı değişken olarak Türkiye'de KAYİK denetimi yapan bağımsız 64 firmayı incelediği çalışmasında KAYİK sayısı ve gelir arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmayı amaçlamıştır. Araştırma sonucunda, iki değişken arasında pozitif yönlü ilişkinin var olduğu tespit edilmiştir. Yani KAYİK sayısı arttıkça firmaların bağımsız denetim gelirleri de artmaktadır.

Yazıcı (2019) 2015-2017 dönemleri içerisinde Türkiye'de faaliyet gösteren denetim firmalarının hazırladığı 126 adet şeffaflık raporundaki finansal verileri analiz ederek denetim ücretlerine etki eden faktörleri ve denetim ücretleriyle ilgili gelir oranını açıklamaya çalıştığı araştırmada firma yaşı, sorumlu denetçi sayısı, ortak sayısı, yapılan denetim sayısının denetim ücretlerini ve gelirleri üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışma sonunda 2016 yılında %208,8; 2017 yılında ise %43,7 oranında bir gelir artışının sağlandığını tespit etmiştir.

Tanç ve Çardak (2020) Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) bulunan ve aktif olarak faaliyet gösteren BIST 100 Endeksinde yer alan işletmelerin 2019 yılına ait denetim raporlarının incelendiği çalışmada verilerin analizi için KiKare Bağımsızlık testini kullanmıştır. Analizler sonucunda, denetçilere ait uzmanlık, cinsiyet gibi kişisel özelliklerin denetim ücretlerini etkileyebileceği yönünde sonuçlar elde edilmiştir.

Terzi vd. (2022) denetim kalitesi ile denetim ücretleri arasındaki ilişkinin ele alındığı ve Düzeltilmiş Jones Modelinin kullanıldığı çalışmada BIST'te aktif olarak çalışan 217 firma üzerinde yaptıkları araştırmada denetim kalitesi ile denetim ücreti arasında bir ilişkinin olmadığı; en yüksek korelasyonun denetim ücreti ile firma büyüklüğü arasında olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Türel vd. (2022) BIST'te yer alan 421 firmanın 2020 yılı ve 490 firmanın 2021 yılına ait bağımsız denetim ücretlerinin ele alınarak denetçilerin cinsiyeti, denetim görüşleri, firma büyüklüğü ve denetçi rotasyonu gibi faktörlerin denetim ücretine olan etkilerini ortaya koymayı amaçladıkları çalışmada denetim ücreti ile firma büyüklüğü arasında doğrusal bir etkinin olduğunu, diğer faktörler açısından da farklılıkların ortaya çıktığını tespit etmişlerdir.

Acar (2022), panel veri analizinin tercih edildiği ve 2013-2018 yılları arasında BIST'te yer alan 98 şirkete ait verilerin incelendiği çalışmada denetçi görüşleri, denetim firmalarının büyüklüğü ve denetim firmalarıyla çalışılan zamanın denetim ücretleri üzerindeki etkisinin araştırılmasını amaçlamıştır. Araştırma sonucunda bu değişkenlerin denetim ücretlerini anlamlı olarak etkilediği ve gelir, türev araç miktarları ile denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirler arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ortaya koymuşlardır.

3. ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde araştırmanın amacı, araştırmanın modeli, katılımcılar, verilerin toplanması, verilerin analizi, araştırmanın geçerlilik ve güvenilirliği, araştırmanın etiği ile ilgili bilgilere yer verilmiş olup araştırmaya ilişkin bulguların değerlendirilmesi yapılmaya çalışılmıştır.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Son zamanlarda hızla gelişen teknoloji bütün alanlarda insanların hayatını kolaylaştırmaya başlamıştır. 21. yüzyılda ortaya çıkan, sürekli gelişim gösteren ve dijital çağ olarak adlandırılan bu çağda, işletmeler bütün faaliyetlerinde çağın gereksinimlerine ayak uydurma çabası içerisinde oldukları. Bütün alanlarda uygulanan ve işletmelerin köklü değişimler yaşamasına zemin hazırlayan dijitalleşme süreci denetim firmalarını da etkilemektedir. Denetim sürecine önemli yansımaları olan bu teknolojik gelişmelerin denetim firmalarının elde ettiği gelirlerinin içerisinde büyük paya sahip olan denetim ücretlerine olan yansımalarının denetçi görüşleriyle değerlendirilmesi bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışma, dijitalleşmenin denetim ücretlerine olan etkilerini denetçi görüşleri ile ortaya çıkarması açısından önem taşımaktadır.

4.2. Araştırmanın Modeli

Bu araştırma, nitel araştırmalar içerisinde yer alan yarı yapılandırılmış görüşme tekniği ile oluşturulmuştur. Sosyal olguları buldukları çevre içerisinde araştırmayı amaçlayan nitel araştırmalar “*görüşme, gözlem, odak grup görüşmesi, doküman/belge ve resim analizi gibi nitel yöntemlerin kullanıldığı, olayların doğal ortamlarda gerçekçi ve bütüncül bir şekilde oluşmasına yönelik sürecin izlendiği araştırma*” şeklinde tanımlanmaktadır (Yıldırım ve Şimşek, 2011: 25). Nitel araştırmalar, sınırlı bir örneklemin kullanılması ile araştırılan konularla ilgili derin ve geniş bilgi elde etme amacı taşıyan yöntem olarak da bilinmektedir (Ruyter ve Scholl, 1998: 8). Nitel veri yöntemlerinden biri olan betimsel desenle yapılmış olan bu araştırmada, dijitalleşme sürecinin denetim ücretlerine yansımalarının değerlendirilmesine yönelik denetçi görüşlerinin özgün bir forma bağlı kalarak doğrudan alıntılarla betimlenmesi ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Çalışma verileri toplanırken gönüllülük esası dikkate alınmış ve katılım sağlayanlardan görüşme formlarının dikkatli bir şekilde doldurulması talep edilmiştir. Görüşme formlarının bir kısmı yüz yüze doldurulmuşken bir kısmı ise telefon ve mail aracılığıyla yapılan görüşmeler neticesinde görüşme formlarının doldurulması şeklinde gerçekleştirilmiştir.

4.3. Araştırmanın Katılımcıları

Araştırmanın amacına ulaşabilmesi ve katılımcıların belirlenmesi için ölçüt örnekleme yöntemi kullanılmıştır. Herhangi bir araştırmada belirli özelliklere haiz bireylerin, olayların, nesnelerin ya da durumların yer aldığı amaçsal örnekleme çeşitlerinden biri olan ölçüt örnekleme, örnekleme seçiminde en çok tercih edilen türlerden biri olarak bilinmektedir (Büyüköztürk, Kılıç Çakmak, Akgün, Karadeniz ve Demirel, 2014: 91). Nitel araştırma yöntemlerinde kabul gören örnekleme sayısı 1 olabileceği gibi 12’de olabilmektedir (Patton, 1990: 169). Çalışmada, Diyarbakır ilinde bulunan orta ve üstü büyüklükteki muhasebe organizasyonlarında en az 10 yıl süreyle çalışmış, gerek bağımsız denetim konularında gerekse finansal raporlama konusunda uzmanlaşmış sekiz (8) bağımsız denetçi ile görüşülmüştür.

4.4. Verilerin Toplanması ve Analizi

Araştırma verilerinin toplanmasında görüşme tekniği kullanılmıştır. Araştırma soruları konuya ilişkin literatür taraması ve alanında uzman denetçilerle yapılan görüşmeler sonrasında özgün bir şekilde oluşturulmuştur. Ayrıca araştırmanın soruları oluşturulurken Celayir & Celayir (2020), “*Dijitalleşmenin Denetim Mesleğine Yansımaları*” ve Yel & Atasoy (2021), “*Dijitalleşmenin Bağımsız Denetime Yansımalarının Siber Güvenlik Yönünden Değerlendirilmesi*” başlıklı çalışmalardan da faydalanılmıştır. Araştırmanın amacı doğrultusunda 7 adet soru hazırlanmış ve bu sorular araştırmaya gönüllü olarak katılan denetçilere yöneltilmiştir.

4.5. Araştırmanın Geçerlilik ve Güvenilirliği

Nitel araştırmalarda toplanan verilerin raporlanması ve analiz sonuçlarına nasıl ulaşıldığının belirlenmesi amacıyla geçerlilik ve güvenilirlik analizlerinin de yapılması gerekmektedir (Yıldırım

ve Şimşek, 2016: 12). Araştırma bulgularının da kendi içinde tutarlı olması araştırmanın geçerliliği için şarttır (Gülbahar ve Koşar, 2020: 1007). Bu sebeple araştırmada katılımcılardan doğrudan alıntılara yer verilerek araştırmanın geçerliliği sağlanmaya çalışılmıştır. Güvenilirliğin sağlanması için ise, Miles ve Huberman'ın kullandığı formül dikkate alınmıştır. Formül değerinin %80'e yakın değerde olması araştırmanın güvenilir olduğunu yansıtmaktadır (Şahin vd., 2019: 1414).

Bu bilgiler ışığında,

[Görüş birliği/ (Görüş ayrılığı + Görüş birliği) X 100] formülü uygulanmış ve elde edilen sonuç %88 olmuştur. Bu sonuç araştırmanın güvenilirlik düzeyinin yeterli olduğunu göstermektedir.

4.6. Araştırmanın Etiği

Nitel araştırma yöntemlerinden herhangi birinin kullanıldığı çalışmalarda geçerli olan başlıca etik kurallar aşağıdaki gibidir (Kaban & Gül, 2019: 131-132):

- Araştırmaya katılanların yanlış yönlendirilmemesi ve aldatılmaması,
- Araştırmaya yönelik verilerin titizlikle toplanması, incelenmesi, analiz edilmesi ve elde edilen sonuçların açıklanmasında verilere sadık kalınması,
- Araştırmaya katılım sağlayanların konu ile ilgili detaylı bir şekilde bilgilendirilmesi ve gönüllülük esasının göz önünde bulundurulmasını hedefleyen bilgilendirilmiş onay ilkesi,
- Görüşmeden önce katılımcılardan onay alınması, görüşme yapılmadan önce katılımcı ve bilgilendirme onay formlarının sunulması,
- Katılımcıların çalıştığı kurum, işletme bilgilerinin ve katılımcılara ait özel bilgilerin deşifre edilmemesini sağlayan gizlilik ilkesi,

Bu bilgiler kapsamında araştırmada, bahsi geçen etik ilkelerin hepsine riayet edilerek çalışma bu çerçevede yürütülmeye çalışılmıştır. Ayrıca araştırmada kullanılan görüşme formu, Bitlis Eren Üniversitesi, 03.04.2023 tarihinde Bitlis Eren Üniversitesi Etik İlkeleri ve Etik Kurulu'nun 2023/03-11 sayılı ve E.3596 nolu kararı ile uygun görülmüştür (Sayı: E-84771431-050.01.04-88083).

4.7. Araştırma Bulgularının Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde araştırma amacı doğrultusunda uygulanan görüşme ile edinilen verilerin analiz ve değerlendirilmeleri yapılırken araştırmaya katılım sağlayan denetçilere gizlilik ilkesi gereğince birer kod verilmiş olup her katılımcı "D1, D2,..., D8" şeklinde kodlanmıştır.

Yapay Zekâ/Bulut Tabanlı vb. Uygulamaların Kullanılması İçin Ek Ödemenin Olması Halinde Denetim Ücretleri Üzerindeki Artış/Azalışlara Etkisinin Değerlendirilmesi

Son zamanlarda yaşanan teknolojik gelişmelerin denetim alanındaki etkileri yapılan akademik çalışmalarla desteklenmektedir. Hem denetim kalitesine hem de denetim sürecine olumlu veya olumsuz etkileri olan dijitalleşme çağının denetim ücretleri üzerinde de etkisinin olduğu düşünülmektedir. Teknolojik gelişmelerin denetim firmaları tarafından yakından izlenmesi ve denetim süreçlerinde de kullanılmasının denetim ücretleri üzerinde artış yönünde bir etkisinin olabileceği varsayımından hareketle bu çalışma yapılmıştır. Çalışma kapsamında, katılımcı denetçilerden "Yapay zekâ/bulut tabanlı vb. uygulamaların kullanılması için ek ödeme yapılması halinde bunun denetim ücretleri üzerinde artış/azalış noktasında bir etkisinin" olup olmadığı yönündeki görüşlerini paylaşmaları istenmiştir. Katılımcılardan 6'sı denetim ücretleri üzerinde bir artışın olacağını belirtirken 2'si azalış olacağı yönünde görüş bildirmişlerdir. Katılımcılara ait görüşlerden bazılarını aşağıda yer verilmiştir:

Katılımcı D1: "Günümüzde teknoloji ve dijitalleşmenin gittikçe artması hem yaşam hem de iş alanında görünür hale gelmesi karmaşık yapıdaki durumları oldukça kolaylaştırmaktadır. Bu kolaylaştırma mekanizması zamansal olarak tasarrufu sağlarken aynı zamanda daha az eforla daha yüksek kapasiteli dönüşler sağlanabilmektedir. Bu durumlar göz önünde bulundurulduğunda

dijitalleşmeyle meydana gelen bulut tabanlı uygulamalar çevremizde daha çok görünür hale gelmektedir. Bulut tabanlı uygulamaların denetim süreçlerinde kullanılması hem işi kolaylaştırmakta hem de daha az efor gerektirmektedir. Bu avantajların yanında bu kadar kolaylık sağlayan bu tip uygulamalar ek ödemeye neden olabilmektedir. Firmalar daha yüksek teknolojiyle uyum içerisinde bulunan denetim süreçlerine yönelmektedir. Kaliteli denetim hizmetlerinin de içinde bulunduğu bulut tabanlı uygulamalara ödenen ek ödemeler denetim sürecindeki maliyetleri de etkileyeceği için denetim ücretlerini doğrusal olarak artırmaktadır.”

Katılımcı D2: “Kullanılan yazılımlar kişiye ya da kuruma hizmet verdiği için gerek bu hizmeti sağlamak adına gerekse de kullanılan yazılımı iyileştirmek adına yapılacak herhangi bir değişikliğin bir maliyeti olacağından kuşkusuz bu yazılımların da bir maliyeti ve ücretlere yansıyan artırıcı bir etkisi olacaktır.”

Katılımcı D6: “Yapay zekâ ve bulut tabanlı uygulamaların kullanılmasının iş hayatına büyük kolaylık sağladığını, teknoloji çağına uyum sağlamak için oldukça gerekli olduğunu düşünüyorum. Bu uygulamaların denetim süreçlerinde kullanılması beraberinde büyük avantajları getirirken ek ödeme gerektirmesi de maliyetlerde bir artışa neden olacaktır.”

Katılımcı D7: “Bu tür uygulamalar bilgiye ve/veya veriye erişimin daha hızlı ve kolay olmasını sağlamakta iş yükü gibi birçok alanı olumlu yönde etkilemektedir. Bu kolaylığın getirmiş olduğu maliyetin, erişimin zor olduğu dönemlerden daha fazla olmadığı kanısındayım. Doğal olarak iş yükünün azalması maliyeti düşürmez mi? Bu bağlamda oluşacak denetim ücretlerinin de ya etkilenmeyeceği etkilense bile negatif yönde düşebileceği kanısındayım.”

Katılımcı D5: “Kullanılan uygulamanın niteliğine göre ücret artış ya da azalış durumu değişecektir. Örneğin, bu program mesai süresini, personele duyulan ihtiyaçları ve denetim sürecinde hali hazırda bulunan maliyetleri azaltacaksa ücretlendirme aşamasında uygulanan alt taban fiyat dikkate alınacak şekilde bir miktar opsiyonel ücret düşüklüğü yaşanabilir. Kullanılan uygulama sisteminin maliyetine ve niteliğine göre bu durum değişecektir. Bunun yanı sıra bu uygulamaların muhakeme özelliğinin olmaması işin kalitesini düşürebilir.”

Kullanılan Yazılım Maliyetlerinin Ücretlere Etkisinin Değerlendirilmesi

Araştırmaya katılım sağlayan denetçiler kullanılan yazılım maliyetlerinin ücretlere etkisinin olduğunu savunmuşlardır. Kullanılan yazılımların hizmet kalitesinde artış sağladığı ve hata payında azaltıcı bir rol üstlendiklerini belirtmişlerdir. Bu çerçevede denetçilere ait görüşlerden bazıları şunlardır:

Katılımcı D3: “Ücretlere etki etmesi büyük bir olasılık çünkü sunulan hizmet kaliteyi ve hızı artırıyor. Böylece daha rahat ve pratik sonuçlar alabiliriz.”

Katılımcı D4: “Kullanılan yazılımların mahiyeti ve sunduğu hizmetler maliyetlerin artışına ve dolayısıyla da ücret artışına sebep olacaktır. Aslında sebep olmak kelimesi ne ölçüde doğrudur düşünmek gerekir. Aldığımız hizmet bize hızlı cevap verip zaman avantajı sağlıyorsa ücretlerin de kalite ölçüsünde doğrusal olarak artması da olasıdır.”

Katılımcı D8: “Kullanılan yazılımların maliyeti üzerinde artış yönünde etkisi vardır. Bunun en belirgin sebepleri ise hizmet kalitesinin artması, iş gücünün azalmasına destek olması ve hataların minimum seviyede olmasına katkı sağlamasıdır.”

Katılımcı D7: “Yazılımların vereceği cevapların hem kısa sürede hem de daha ayrıntılı olması, hizmet kalitesini arttıracığından ücretlerin de bu düzeyde yukarı doğru çekilmesi çok da göze batacak bir durum oluşturmaz.”

Katılımcı D5: “Microsoft programları, mail veri tabanlı programlar vs. belli bir ücrete tabidir. Dolayısıyla az da olsa ücretlere bir yansıma olacaktır.”

Dijitalleşmeye Yönelik Kullanılabilecek Teknolojiler ve Bu Teknolojilere Uyum İçin Çalışanların Eğitim Almasının Ücretlere Yansımalarının Değerlendirilmesi

Denetim işini yürüten denetçi/denetçilerin de eğitilmesi denetimin kalitesi ve verimliliği için büyük önem taşımaktadır. Teknolojik gelişmelere uyum, rekabet üstünlüğü, firmanın piyasada tutunmasına katkı sağlamak vb. açılardan eğitilmiş ve donanımlı iş gücünün önemi giderek artmaktadır. Bu sebeple denetim firmaları da çalışanlarının eğitilmesi konusunda oldukça duyarlı davranmakta ve bu kapsamda gerek eğitimler gerekse seminerler yoluyla çalışanlarının alanında yetkinlik kazanmasına ortam hazırlamaktadırlar. Katılımcılardan “*dijitalleşmeye yönelik kullanılabilecek teknolojiler ve bu teknolojilere uyum için çalışanların eğitim almasının ücretlere yansımalarının değerlendirilmesi*” istenmiş ve konuya ilişkin paylaşılan görüşlerden bazılarına aşağıda yer verilmiştir:

Katılımcı D1: “*Günümüz artık eskisi gibi durağan değildir. Sürekli bir devinim, dönüşüm ve değişim çağındayız. Bu çağa uyumlanarak değişime ayak uydurmak devamlılığın gerekliliklerindedir. Bu uyumlama süreci özellikle beşeri yani insan faktörlerinin teknolojik değişimlere ve gelişimlere açık olacak ve bunları kucaklayacak nitelikte olmasını sağlamak amacıyla çeşitli gelişim alanları sunmaktadır. Sunulan bu gelişim alanlarından en önemlisi de eğitime ara vermeden sürekli eğitim almak ve değişimlerden haberdar olmaktır. Bilindiği üzere eğitim süreci de ücretlere yansıyor denetim faaliyetini yöneten her bir kademedeki kişinin gelişimini etkilemektedir. Denetim sürecinin daha aktif kullanılması da bu beşeri faktörlerin iyi bir eğitim sürecinden geçmiş olmasının yanı sıra eğitime aralıksız devam edip gelişmeleri yakından takip ederek denetime olumlu katkı sağlamalarından geçer. Eğitim süreçleri de ek maliyet yaratabilir. Fakat inovasyon özellikleri ağır basan denetim firmaları da bu özelliklere dikkat çekmek isteyebilir. Yaratılan ek maliyetlerin denetim sürecine yansması aslında denetim sürecinin kalitesi ve arka planında yatan bu teknolojik gerekliliklerindedir.*”

Katılımcı D3: “*Devam etmek için sürekli kendimizi geliştirmeye ve yenilemeye ihtiyaç duyarız. Aynı zamanda buna bir gereklilik olarak da bakabiliriz. Teknolojik gereklilikler nedeniyle de ücretlerde bir artış söz konusu olacaktır. Yapılan ek maliyetler denetim sürecine de olumlu etkiler sağlar.*”

Katılımcı D6: “*Çalışanların kaliteli eğitim alabilmesi ciddi bir yatırım gerektirdiği için ücret normal eğitim ücretinin bir hayli üzerinde olur. Çünkü çalışanların donanımlı, alanında uzman olmaları ve bu alandaki yeterlilikleri söz konusudur.*”

Katılımcı D8: “*Çalışanların alacakları eğitimler de şüphesiz belli bir ücret karşılığında olacaktır. Dolayısıyla alınan bu eğitimler ücretleri bir miktar etkileyecektir, ancak programların niteliği ve uzun vadede sağlayacakları kazanımlar da bu durumu zaman içinde değiştirebilir.*”

Katılımcıların görüşleri değerlendirildiğinde, “*eğitimin ciddi yatırım gerektirdiği, gelişimin teknolojiye ayak uydurmakla mümkün olduğu, denetim faaliyetlerinin iyi bir eğitimle gerçekleşebileceği*” gibi görüşlerin dile getirilmiş olması eğitimlerin maliyetleri artırdığını desteklemektedir.

Güvenliği Sağlamak Adına Siber Saldırlara Karşı Yapılan Çalışmaların Ücretlere Etkisinin Değerlendirilmesi

Dijitalleşmenin etkisiyle güvenlik risklerinin de ortaya çıktığı gözlemlenmektedir. Siber risklere bağlı olarak ortaya çıkan güven sorunu işletmeler için hayati önem taşımaya başlamıştır. Bu sebeple bilgilerin korunması, siber güvenliğin sağlanması amacıyla etkin bir denetim sisteminin oluşturulması ve son zamanlarda literatürde önemli yer edinen süreç denetiminin etkinleştirilmesi işletmeler için kaçınılmaz bir hâl almıştır. Siber saldırıları önlemek amacıyla denetim firmaları da ek maliyetlere katlanarak çözümler bulmaya çalışmışlardır. Bu kapsamda katılımcılardan siber saldırılara karşı yapılan çalışmaların denetim ücretleri üzerindeki etkisini değerlendirmeleri istenmiş ve verilen yanıtların bazılarına aşağıda yer verilmiştir.

Katılımcı D1: “Teknoloji ve dijitalleşme çağındaki en büyük tehditlerden biri de hiç şüphesiz siber saldırılardır. Bu nedenle denetim süreci gibi gizliliğin önem arz ettiği ve tüm önemli bilgilerin de yer aldığı bu süreçlerde güvenliğin sağlanması başlıca istenen durumlardandır. Siber saldırılara karşı yapılacak her türlü önlemin her türlü çalışmanın belirli bir maliyeti elbette olacağı gibi bu maliyetler de denetim sürecine yansıtılabilir. Uzun vadede düşündüğümüzde ek maliyetlerin aslında avantaja dönüşebilecek ekonomik durumları da bulunmaktadır. Daha geleneksel bir tarzla daha uzun mesai saatleri içerisinde belki de beşeri/insan hatası nedeniyle geri dönüşü olmayan hatalara sebebiyet verecek denetim süreçleri daha yoğun teknolojik destekle daha az eforla daha kısa zamanda daha az hatayla tamamlanabilir. Bu şekilde değerlendirildiğinde uzun vadede maliyetler ek avantaj sağlayabilir. Bunlar önenebilir mi? Evet önenebilir sistematik bir risk analizi ve yönetimi, eğitilmiş, donanımlı personellerin sürece katkısı ile azaltılabilir ya da önenebilir kanaatindeyim.”

Katılımcı D2: “Bir ülkenin, işletmenin ya da küresel bir kurumun siber güvenliğini sağlamak için ciddi yatırımlar gerekmektedir. Oluşabilecek bir veri kaybını ve internete bağlı özel bilgilerin çalınmasını önlemek amacıyla alınacak her önlem, kullanılacak her yazılım ve tabii ki bu yazılımların sürekliliğini sağlamak için yapılan her iyileştirme, geliştirme vb. ciddi yatırım gerektirir. Dolayısıyla kullanılan bu yazılımların maliyeti ve bu maliyete yansıyan hizmet bedelinin ücretlere elbette bir etkisi olacaktır.”

Katılımcı D4: “Siber saldırılara karşı önlem almak önemli bir gerekliliktir. Denetim sürecinde verilerin korunması da oldukça önemlidir. Bu nedenle ücretlerin artışına neden olabileceğini düşünüyorum. Alınan önemler içerisinde risk oluşturan bütün mekanizmaların takip edilerek risk tespitinin başarılı yapılması, sürekli güncellemelere uygun bir şekilde personel eğitiminin sağlanması, iç kontrol ve iç denetimin etkinliğinin artırılması bunlardan bazılarıdır.”

Katılımcı D7: “Güvenlik açısından hem fiziksel araçlara hem de yazılımlara gereksinim duyulması ve bu araçların temininin de yüksek maliyetli olması ücretleri etkileyecektir”.

Katılımcı D8: “Yapılan işin mahiyeti gereği bu sektörde veri tabanlarının güvenliği çok önemlidir. Alınacak önlemlerin en güvenilir kaynaklardan sağlanması gerektiğinden bu durum ücretlerde de artışı gerektirebilir. Eğitimle bunun önüne geçilebileceğini düşünüyorum.”

Katılımcı görüşleri değerlendirildiğinde bütün katılımcıların siber güvenliğe karşı yapılan çalışmaların ücretleri artıracığı yönünde görüşlerinin olduğu ortaya çıkmıştır. Katılımcıların birçoğu eğitime önem verilmesi ve personellerin eğitilmesiyle siber saldırıların önenebileceğini ya da azaltılabileceğini de ifade etmişlerdir. D1, D7 ve D8 katılımcılarının görüşlerinin bu doğrultuda olması eğitimin de siber saldırılara karşı alınan önlemler içerisinde önemli bir yer teşkil ettiğini göstermektedir.

Kullanılan Mobil Uygulamaların Ücretlere Etkisinin Olup/Olmadığının Değerlendirilmesi

Yaşanan sosyal değişimlere bağlı olarak uzaktan çalışma sisteminin ortaya çıkması ve işlemleri kolaylaştırıcı etkiye sahip olması nedeniyle mobil uygulamaların da son yıllarda artış gösterdiği görülmektedir. Eğitim, sağlık vb. birçok sektörde uzaktan çalışma sisteminin hız kazanması toplumların mobil uygulama vb. teknolojik yeniliklere adapte olmasını da hızlandırmıştır. Pandemi döneminden bu yana evden veya uzaktan çalışma metotlarının oluşmasıyla her alanda olduğu gibi denetim alanında da uzaktan denetim vb. yeni kavramlar gündeme gelmeye başlamıştır. Sürece adapte olmak adına denetçiler de zaman zaman mobil uygulamalara başvurmuştur. Bu sebeple kullanılan mobil uygulamaların yapılan denetim faaliyetlerindeki ücretlere etkisinin olup olmadığı çalışma kapsamında merak konusu olmuş ve bu çerçevede oluşturulan “kullanılan mobil uygulamaların ücretlere etkisinin olup/olmadığı” sorusu katılımcılara yöneltilmiştir. Katılımcılardan 5’i ücretlere artırıcı etkisinin olduğunu belirtirken 3’ü ise olmadığını beyan etmiştir. Verilen yanıtların bazıları aşağıdaki gibidir:

Katılımcı D2: *“Hayır yoktur. Mobil uygulamalar zaten bütün mobil kullanıcılarında var olan bir uygulamadır. Bunun ayrı bir ücret arttırıcı etkisi olduğunu düşünmüyorum yani bunu denetim ücretlerine yansıtmanın haksız bir davranış olduğunu düşünüyorum.”*

Katılımcı D6: *“Mobil uygulamalar teknolojik ürünlerin kullanılmasında olmazsa olmazlardandır. Entegre olarak çalışma bu duruma en basit örnek olarak verilebilir. Ama ücretlere bir etkisi olmaz diye düşünüyorum.”*

Katılımcı D8: *“Mobil uygulamalar değişen mevzuat bilgilerini hızlı bir şekilde takip etmeye yardım etmektedir. Fakat her birey işinin gerektirdiği uygulamaları zaten günümüzde yoğun bir şekilde ücretsiz olarak da kullanabilmektedir. Bu sebeple çok ciddi ücret arttırıcı etkisi olduğunu düşünmüyorum. Ayrıca tarafımdan bilinen ve denetim ücretlerini arttıran bir mobil uygulamanın olduğunu düşünmüyorum”.*

Katılımcı D3: *“Mobil uygulama çağımızın yaygın aktivitelerindendir. Denetlenen firmaların çağa ayak uydurması gerekmektedir. Bu sebeple ücretleri arttırarak firmalara ek maliyetler yükler kanaatindeyim.”*

Hazırlanan Denetim Raporlarının Dijital Ortamlarda Saklanması Maliyetlerinin Ücretlere Etkisinin Değerlendirilmesi

Denetim raporları denetimin şeffaf, doğru ve güvenilir bir şekilde yürütüldüğünü gösteren önemli belgeler niteliğindedir. Yaşanan dijitalleşme süreciyle birlikte denetim firmaları geleneksel yöntemlerden sıyrılarak yenilikçi yaklaşımları benimsemeye başlamışlardır. Benimsenen bu yaklaşımlardan biri de raporların dijital ortamlarda oluşturulması ve saklanmasıdır. Katılımcılardan hazırlanan denetim raporlarının dijital ortamlarda saklanması maliyetlerinin ücretlere etkilerini değerlendirmeleri istenmiştir. Bu değerlendirme talebine yönelik verilen yanıtlardan bazıları şöyledir:

Katılımcı D5: *“Fiziksel ve sanal güvenliğin sağlanarak verilerin saklanması gayet tabii ve zorunludur. Bunun da getireceği ek maliyetler ücret konusunda artışa sebep olacaktır.”*

Katılımcı D6: *“Dijital ortamda denetim raporlarının güvenliği birtakım dezavantajlara neden olabilir. Aidiyet duygusu taşımayan bireylerin var olması ya da çıkar çatışması yaşayanların gizli bilgilere erişim sağlama isteği buna örnek olarak gösterilebilir. Bu da denetimde gerçekten çalışacak personellerin büyük titizlikle seçilmesinin önemini ortaya koymaktadır. Siber güvenliğin sağlanması bu noktada büyük önem taşımaktadır. Güvenliğin sağlanması için ek bir bütçe ayrılabilir ve dolayısıyla bu durum denetim sürecinin de maliyetini artırır. Denetim sürecini sağlıklı yürütebilmek için bu konuda gereken önlemlerin alınması gerektiğini düşünüyorum.”*

Katılımcı D8: *“Doğal afet vs. ülkemizde son dönemlerde çokça yaşanmaktadır. Verilerin dijital ortamlarda saklanması bilgilere erişimi sonsuz kılar. Bu da denetim ücretlerine etki eder.”*

Araştırmaya gönüllü olarak katılan 8 denetçinin tamamı denetim raporlarının dijital ortamlarda saklanması denetim süreci açısından önemli olduğunu belirterek bu durumun da denetim ücretlerini arttırıcı etkisi olduğu konusunda görüş birliği sağlamışlardır.

Dijitalleşme Sürecine Uyum Sağlamak İçin Yapılan Çalışmaların Değerlendirilmesi

Araştırmanın sonunda katılımcı denetçilere firmalarında dijitalleşme sürecine uyum sağlamak için çalışma yapıp/yapmadıkları sorusu sorulmuştur. Denetçilerden 5'i olumlu yanıt verirken; 3'ü ise herhangi bir çalışma yapmadıklarını ifade etmişlerdir. Yanıtlardan bazıları şunlardır:

Katılımcı D1: *“Evet yapıyoruz sürece uyum sağlamak için bu şarttır.”*

Katılımcı D4: *“Dijitalleşme sürecinde uyum sağlamak için yapılan çalışmalarımız mevcuttur. Ancak kimi zaman bu çalışmalar yetersiz kalmaktadır. Geliştirmekte fayda vardır.”*

Katılımcı D6: “Dijitalleşme sürecinde uyum sağlamak için yapılan çalışmalarımız az da olsa bulunmaktadır.”

Katılımcı D5: “Yapmış olduğumuz herhangi bir çalışmamız yok.”

Katılımcı D8: “Dijitalleşme sürecinde uyum sağlamak için yapılan çalışmalarımız bulunmamaktadır.”

Dijitalleşme sürecinde uyum sağlamak için yapılan çalışmaların var olduğu ancak yeterli düzeyde olmadığı katılımcılar tarafından ifade edilmiştir. Yapılan çalışmaların artırılması denetimin süreci ve kalitesi açısından olumlu olacaktır. Katılımcılara “Konuyla ilgili başka görüşleriniz var mı?” sorusu yöneltilmiş olup 2 katılımcı tarafından verilen cevaplara aşağıda yer verilmiştir.

Katılımcı D3: “Hızla gelişen teknolojiyle birlikte “dijital çağ” olarak adlandırılan bu dönemde “dijitalleşmek” kaçınılmazdır. Özellikle dünyanın değiştiği, geliştiği ve teknolojiye evrildiği bir dönemde “teknoloji ve yaşam” birlikteliği de artık yararlanabileceğimiz bir yol olduğundan, geleceği şekillendirecek sistemlerin de buna göre kurulması gerekir. Bu anlamda yapılacak çalışmalara uyum sağlamak adına yaptığım bir çalışma da, iş performansını arttıracak ve geliştirecek teknolojilerin ve uygulamaların işletmeyi rakiplerinin önüne geçirecek hizmeti işletmeye sunmak olacaktır.”

Bunları sağlamak için de gerekli olan yapı taşları şunlardır;

- 1- Ticari büyümeyi sağlamak,
- 2- Operasyonel verimliliği arttırmak,
- 3- Hedef kitleye hitap edebilmek
- 4- Yeni kişilere ulaşmak

Katılımcı D7: “Yeni çalışma yöntemleri geliştirmek ve yapılacak işleri kolaylaştırmak adına birçok avantajı yakalamak için dijitalleşmeyi sağlamak ve bu anlamda bir denetimde bulunmak, sürekliliği arttırmak, var olan sistemleri daimi bir şekilde modernize edecek yeni stratejiler geliştirmek elbette hem dijitalleşme konusunda hem de sürekliliği sağlamak için yapılacak denetime de mali anlamda yansıtacaktır.”

5. SONUÇ

Dijitalleşmenin etkilerinin yoğun bir şekilde yaşandığı bu dönemlerde işletmelerin endüstri çağına ayak uydurma çalışmaları da hız kazanmıştır. Bütün sektörlerde olduğu gibi denetim firmalarında da bu değişim ve dönüşüme adapte olmak bir gereklilik haline gelmiştir. Yapay zekâ, veri analitiği, bulut bilişim, robotik süreç otomasyonu teknolojisi gibi birçok gelişimin yaşandığı altın çağ olarak adlandırılan dijitalleşme, denetim alanında da bu teknolojilere ve denetim faaliyetlerinde kullanılan destekleyici (iç denetimde son yıllarda kullanılmaya başlanan “İçDen”, sağlık alanında kullanımı yaygın olan “deniz”) gibi yazılımlara olan ihtiyacı giderek arttırmıştır. Endüstri 4.0 çağında işletmelerin denetime önem vermeye başlaması denetim süreci ve kalitesini etkilediği gibi denetim yapan firmaların ücretlendirme politikalarını da etkilemeye başlamıştır. Denetim firmalarının daha kaliteli denetim hizmeti sunması için dijitalleşme sürecine ayak uydurma çerçevesindeki politikaları ve çalışmaları buna zemin hazırlamaktadır. Yeni teknolojilerin, yazılımların kullanımı, alanında uzman personellerin istihdamına yönelme, mevcut çalışanların yetkinlik kazanması amacıyla eğitimlerin artırılması, gerek fiziksel gerekse sanal güvenliğin sağlanması, siber saldırıların engellenmesi, verilerin ve denetimin kalitesi üzerinde büyük etkiye sahip olan denetim raporlarının güvenilir bir şekilde saklanması, depolanması, uzaktan çalışma, esnek çalışma sistemlerine uyum sağlamak amacıyla mobil uygulamaların kullanılması gibi birçok durum denetim ücretlerinde ek maliyetlere sebebiyet vermektedir.

Geleneksel denetimin yerini giderek dijital denetime bıraktığı bu çağda, denetim sürecinin ve

denetimi yürüten denetçilerin teknolojik yeniliklere kayıtsız kalmaları düşünülemez. Teknolojik yenilikler de doğal olarak bir maliyeti beraberinde getirmektedir. Artan maliyetler ile denetim ücretleri de artış göstermekte olup taraflar tarafından bunun kabul görmesi ve buna göre kararların alınması gerekmektedir.

Çalışmada; dijitalleşmenin denetim ücretlerine yansımalarının değerlendirilmesi amacıyla görüşme formu tekniği kullanılarak Diyarbakır ilinde kayıtlı bağımsız denetçilerden 8'i ile görüşülmüş ve elde edilen veriler nitel analiz yöntemiyle değerlendirilerek yorumlanmıştır. Böylece dijitalleşmenin denetim ücretlerine olan yansımalarının denetçiler açısından değerlendirilmesi ve ortaya çıkarılması amaçlanmıştır.

Araştırma sonucunda, *“yapay zekâ/bulut tabanlı vb. uygulamaların kullanılması için ek ödemenin olması halinde denetim ücretleri üzerindeki artış/azalışlara etkisinin değerlendirilmesi”* kapsamında yöneltilen soruya bütün denetçilerin olumlu yanıt verdiği görülmektedir. Bu uygulamaların denetim sürecine dâhil edilmesiyle zamandan tasarruf sağlanacağı, daha az eforla daha çok iş yapılmasına destek olacağı, daha kaliteli denetim hizmetinin sunulmasına imkân vereceği, bilgiye daha hızlı ve kolay erişim sağlanacağı gibi görüşler beyan edilerek bu durumların denetim ücretlerinde artışa neden olabileceği ifade edilmiştir. Araştırmadan elde edilen bir diğer sonuç ise, bu uygulamaların mesai sürelerini azaltarak personele olan ihtiyacın azalmasına sebep olmasıdır. Bu durum bazı denetçiler tarafından uygulamaların olumsuz yansımaları olarak görülmüştür.

Çalışmada yeni teknolojilere uyum sağlamak amacıyla çalışanların eğitilmesi konusunda bütün denetçilerin hemfikir olduğu sonucu elde edilmiştir. Eğitimin ciddi yatırımlar gerektiren ek maliyetleri beraberinde getireceğini ifade eden katılımcılar eğitimin teknolojiye uyum sağlamada çok büyük gereklilik olduğunun da altını çizmişlerdir. Bu durum her alanda olduğu gibi denetim alanında da dijitalleşme sürecine kolay uyum sağlayan ve sürecin gerektirdiği yenilikleri benimseyen donanımlı, eğitilmiş ve yetkin personellere olan ihtiyacın önemini göstermektedir. *“Güvenliği sağlamak adına siber saldırılara karşı yapılan çalışmaların ücretlere etkisinin değerlendirilmesi”*ne yönelik katılımcılara yöneltilen soruya verilen yanıtlar, güvenliği sağlamak adına siber saldırılara karşı yapılan çalışmaların önemsenmesi ve üzerinde ciddi bir şekilde durulması gerektiği sonucunu ortaya çıkartmıştır. Denetim alanında kullanılan dijital veri tabanlarının güvenliği sağlamada etkili olabileceği, eğitilmiş personellerle yeni teknolojilerin denetim sürecine uygulanmasının siber saldırılara karşı alınabilecek önlemler olarak vurgulandığı görülmektedir.

Kullanılan mobil uygulamaların denetim ücretlerine etkisinin olup/olmadığına yönelik görüşler değerlendirildiğinde, katılımcıların 5'i mobil uygulamaların denetim ücretlerine etkisinin olduğunu 3'ü ise etkisinin olmadığını savunmuştur. Bir etkisi olmadığını savunan katılımcılar, mobil uygulamaların entegre uygulamalar için önemli olduğunu ancak toplumda her bireyin mobil uygulamaları zaten kullandığı için işleri gereği bu uygulamaları kullanmalarının ek bir maliyet oluşturmayacağını ileri sürmüşlerdir. Hazırlanan denetim raporlarının dijital ortamlarda saklanması hem fiziksel hem de sanal saldırılara karşı daha korunaklı, ayrıca doğal afet gibi durumların yaşanması halinde dijital ortamlarda saklanan raporlara erişimin daha kolay olacağı dile getirilmiştir. Ancak denetim raporlarının dijital ortamlarda saklanması siber saldırı ihtimalini kuvvetlendireceği yönünde olumsuzlukların var olduğu da belirtilmiştir. İşletme çıkarlarının göz ardı edilmemesi gerektiğini önemsemeyen ya da çalışılan firmaya aidiyet duygusu hissetmeyen personellerin var olmasını örneklendiren katılımcı, her ne olursa olsun denetim alanında çalıştırılacak personellerin önemle seçilmesi yönünde görüş beyan etmiştir. Bu durum personellerin sahip olduğu iş ahlakı ve etik ilkelere olan bağlılıklarının önemini ortaya koymaktadır. Dijital sürece uyum sağlamak için çalışma yapan denetim firmaları olduğu gibi herhangi bir çalışma yapmayan firmaların da var olduğu çalışmamızda ortaya çıkan bir diğer sonuçtur.

Sonuç olarak dijitalleşmeye paralel olarak gelişen yazılım, veri tabanları vb. yeni teknolojiler, denetim faaliyetlerine kalite, süreç, verimlilik açısından büyük katkılar sunmakta, haliyle bu durum

da denetim işlemlerinin yapılmasında ödenen ücretlerde ek maliyetlere neden olmaktadır. Sadece Diyarbakır ilindeki denetçilerle görüşülmüş olması çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Bu kapsamda gelecekte yapılması planlanan çalışmaların hem nitel hem nicel olacak şekilde karma bir uygulama ile ve farklı şehirlerde ya da bölgelerde yapılması düşünülebilir. Ayrıca dijital dönüşüm sürecinin bölgeler arası farklılaşp farklılaşmadığının ortaya çıkarılması adına yeni çalışmalar yapılabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI (% 50), Zeynep HATUNOĞLU (% 50)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI (% 50), Zeynep HATUNOĞLU (% 50)

KAYNAKÇA

Acar, M. (2022). Bağımsız denetim ücretlerini etkileyen faktörlere yönelik bir araştırma: şeffaflık raporlarında yer alan denetim gelirleri çerçevesinde BIST 100 örneği. *Sosyo-Ekonomi Dergisi*, 30(51), 365-388. doi: 10.17233/sosyoekonomi.2022.01.18

Büyüköztürk, Ş., Kılıç Çakmak, E., Akgün , Ö., Karadeniz , Ş., ve Demirel , F. (2014). *Bilimsel araştırma yöntemleri* . Ankara : Pegem Yayıncılık.

Celayir, D. ve Celayir, Ç. (2020). Dijitalleşmenin denetim mesleğine yansımaları. *Avrasya Sosyal ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 7(6), 128-148.

Chung, S. ve Narasimhan, R.(2002). An international study of cross-sectional variations in audit fees.*International Journal of Auditing*, 6(1),79-91. doi: 10.1111/j.1099-1123.2002.tb00006.x

Erdoğan, S. ve Kutay, N. (2016). Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinin karakteristiklerinin bağımsız denetim gelirleri üzerindeki etkisi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(27), 105-122.doi: 10.17130/10.17130/ijmeb.2016.12.27.1053

Griffin, P.A.,Lont,D.H. ve Sun, Y. (2009). Governance regulatory changes, international financial reporting standards adoption, and New Zealand audit and non-audit fees: Empirical evidence. *Accounting and Finance*, 49(4):697-724, doi: 10.1111/j.1467-629X.2009.00310.x.

Gülbahar, Ç. A., ve Koşar , D. (2020). Özel okul yöneticilerinin yetenek yönetimine ilişkin görüşlerinin incelenmesi. *Eğitimde Nitel Araştırmalar Dergisi*, 8(3), 1000-1028.

Kaban, İ., ve Gül , M. (2019). Bankalarda hile denetimi: merkezden sürekli denetimin şube faaliyetlerine etkisi üzerine nitel bir araştırma. *Istanbul Business Research*, 48(1), 113-143.

Patton, M. (1990). *Qualitative evaluation and research methods*.Beverly Hills, CA: Sage.

Hogan,C.E. ve Wilknis, M.S. (2008). Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit

- fees in the presence of internal control deficiencies? *Contemporary Accounting Research*,25(1), 219-242. <https://doi.org/10.1506/car.25.1.9>
- Ittonen, K. ve Peni, E. (2012). Auditor's gender and audit fees. *International Journal of Auditing*, 16, 1-18. doi: 10.1111/j.1099-1123.2011.00438.x
- Larcker, D. ve Richardson, S. (2004). Fees paid to audit firms accrual choices and corporate governance. *Journal of Accounting Research*, 42(3), 625-658. doi: 10.1111/j.1475-679X.2004.t01-1-00143.x
- Ranasinghe, T. (2018). Do auditors charge a risk premium? evidence from the association. Erişim Adresi: <https://www.ntu.edu.sg/business/news-events/news/story-detail/do-auditors-charge-a-risk-premium-evidence-from-the-association-between-derivative-hedging-and-audit-fees>
- Ruyter, K., ve Scholl, N. (1998). Positioning qualitative market research: Reflections from theory and practice. *Qualitative Market Research: An International Journal*, 1(1), 7-14.
- Silva, A., Ínacio, H., ve Vieira, E. (2020). Determinants of audit fees for Portugal and Spain. *Contaduría y Administración*, 65(4), 1-24. doi: 10.22201/fca.24488410e.2020.2039
- Şahin vd. (2019). Nitel araştırma dersinin lisansüstü öğrenciler ve öğretim elemanlarınca bütüncül olarak değerlendirilmesi, *Eğitimde Nitel Araştırmalar Dergisi ENAD*, 7 (4), 1408-1429. doi: 10.14689/issn.2148-2624.1.7c.4s.5m
- Tanç, A., ve Çardak, D. (2020). Denetçi cinsiyetinin denetim görüşü üzerindeki etkisi: BIST 100 endeksinde bir araştırma. *İşletme Akademisi Dergisi*, 1(3), 206-216. doi: 10.26677/TR1010.2020.542
- Terzi, S., Şen, K., ve Özkan, Ö. (2022). Denetim kalitesi ile denetim ücreti arasındaki ilişki: Türkiye'ye ilişkin bulgular. *Mali Çözüm*, 32(172), 103-116.
- Türel, A., Yılmaz, F., ve Özveren, C. (2022). Türkiye'de bağımsız denetim ücretlerinin analizi. *Mali Çözüm Dergisi*(172), 45-82.
- Urhoghhide, R. ve Izedonmi, F. (2015). An empirical investigation of audit fee determinants in Nigeria. *International Journal of Business and Social Research*, 5(8), 48-58. doi: 10.18533/ijbsr.v5i8.785
- Xu, Y. (2011). The determinants of audit fees: An empirical study of china's listed companies. Master thesis. *Lund University: İsveç*.
- Yazıcı, N. (2019). Türkiye'de bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerini etkileyen unsurların şeffaflık raporlarının analizi ile belirlenmesi. *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(1), 168-180.
- Yel, T. ve Atasoy, A. (2021). Dijitalleşmenin bağımsız denetime yansımalarının siber güvenlik yönünden değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 439-458.
- Yıldırım, A.ve Şimşek, H. (2011). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yıldırım, A.ve Şimşek, H.(2016). *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Seçkin Yayıncılık
- Zemi, M. (2012).Audit partner specialization and audit fees: some evidence from Sweden.*Contemporary Accounting Research*, 29(1), 312-340.



Türkiye’de Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Muhasebe Meslek Mensupları Örneği

Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT¹
Şükran GÜNGÖR TANÇ²
Hasan KOÇYİĞİT³

Öz

Son yıllarda işletmelerde yaşanan hile ve yolsuzluklardaki artışla beraber, söz konusu bu hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve önlenmesinde geleneksel denetim yöntem ve tekniklerin yetersiz kalmaya başlaması, hile ve yolsuzluklarla mücadelede önemli bir araç olarak “adli muhasebe” ve “adli muhasebecilik” kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Dünyada birçok ülkede bir meslek olarak kabul edilen ancak henüz Türkiye’de bir meslek olarak kabul edilmemiş olan adli muhasebecilik mesleğinin, bu mesleği icra edecek uygulamacılar olarak muhasebe meslek mensuplarınınca değerlendirilmesi önem taşımaktadır. Bu doğrultuda bu çalışmada; Nevşehir ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık düzeyleri, adli muhasebecilik mesleğinde ihtiyaç duyulan konular ve Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesine yönelik olarak staj konusunda, eğitim konusunda ve mesleki yeterlilikler konusundaki önerileri ortaya konulmuştur. Araştırma sonucunda; muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik uygulamaları hakkında farkındalık düzeylerinin yüksek olduğu, adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulan konulardan; “hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi” ve “bilgisayar destekli adli incelemeler” konusunda adli muhasebecilik mesleğine daha çok ihtiyaç duyulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik öneriler hususunda da “adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler”in en yüksek katılım sağlanan öneri grubu olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Adli Muhasebecilik Mesleği, Adli Muhasebe, Muhasebe Meslek Mensupları.

JEL Kodları: M40, M41, M42.

A Research on the Development of Forensic Accounting Profession in Türkiye: The Case of Accounting Professionals

Abstract

There increase in fraud and corruption in recent years has challenged transparency in businesses. A new concept of “forensic accounting” and “forensic accountancy” emerged and became an important mechanism for the prevention and fight against fraud and corruption due to the inadequacy of traditional auditing methods and techniques. This new concept is adopted and recognized as a profession in some countries, however, Türkiye has yet to qualify as a profession. There is an evaluation process set to examine the credentialed candidates as practitioners for this profession and conducted by members of the accounting. This study intended to figure out the level of awareness of the members of the accounting profession operating in Nevşehir province towards the forensic accounting profession, the issues needed in the forensic accounting profession and their suggestions on internship, education and professional qualifications for the development of the forensic accounting profession in Türkiye were revealed. The finds of the study affirm that the awareness levels of accounting professionals about forensic accounting practices are high, and the forensic accounting profession is needed more in “detecting fraud and corruption” and “computer-aided forensic examinations”. In addition, concerning the suggestions for the development of the forensic accountancy profession in Türkiye, it was determined that “suggestions on education for the forensic accountancy profession” was the suggestion group with the highest level of participation.

Keywords: Forensic Accounting Profession, Forensic Accounting, Accounting Professionals.

JEL Codes: M40, M41, M42.

¹Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT (Prof. Dr.) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Ankara, Türkiye, E-mail: seyhan.cil@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0003-1012-3605.

²Şükran GÜNGÖR TANÇ (Prof. Dr.) Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Nevşehir, Türkiye, E-mail: sungor@nevsehir.edu.tr, ORCID: 0000-0002-0675-2479.

³Hasan KOÇYİĞİT (Öğr. Gör). Kayseri Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Öğretim Elemanı, Kayseri, Türkiye, E-mail: hasankocyyigit@kayseri.edu.tr, Orcid ID: 0000-0001-6461-2944.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article):

Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş. ve Koçyiğit, H. (2023). Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesine yönelik bir araştırma: Muhasebe meslek mensupları örneği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16 (Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 105-120. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1308988>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

There increase in fraud and corruption in recent years has challenged transparency in businesses. A new concept of “forensic accounting” and “forensic accountancy” emerged and became an important mechanism for the prevention and fight against fraud and corruption due to the inadequacy of traditional auditing methods and techniques. This new concept is adopted and recognized as a profession in some countries, however, Türkiye has yet to qualify as a profision. There is an evaluation process set to examine the credentialed candidates as practitioners for this profession and conducted by members of the accounting. This study intended to figure out the level of awareness of the members of the accounting profession operating in Nevşehir province towards the forensic accounting profession, the issues needed in the forensic accounting profession and their suggestions on internship, education and professional qualifications for the development of the forensic accounting profession in Türkiye were revealed. The data collected in questionnaire form and subjected to statistical analysis with a package program. The finds were presented in frequency, percentage distributions, and average and standard deviation values for the statements in the questionnaire. Since the collected data was $p < .05$, it was seen that the data did not show normal distribution, and the independent “t” test and “one-way ANOVA” test, a Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) which is nonparametric tests, were used in the research. As a result of the research, it was seen that the awareness levels of accounting professionals about forensic accounting practices are high. The study concluded that the forensic accounting profession is needed maximum in the areas of “detecting fraud and corruption” and “computer-aided forensic examinations”. In addition, regarding the suggestions for the development of the forensic accountancy profession in Türkiye. It also determined that “suggestions on education for the forensic accountancy profession” was the suggestion group with the highest level of participation.

Literature of the Research

The available literature on the studied subject was carefully examined and it has been figured out that the availability of previous studies addresses only one aspect of the event and aims to measure the level of awareness of forensic accounting by accounting professionals. The awareness levels of accounting professionals regarding forensic accounting were measured by Karşlıoğlu and Karavardar (2019) in Trabzon, Özer and Esmeray (2021) in Kayseri, and Kılılı and Çeviren (2017) in Mersin. However, there is one study by Deniz and Yaslıdağ (2019) among independent accountant financial advisors operating in İstanbul and Batman, the study combines both the views of independent accountant financial advisors on the development of the forensic accountancy profession and the issues needed in the forensic accountancy profession. Although the forensic accounting profession is adopted and recognized as a profession in some countries, Türkiye has yet to qualify it as a profession. There is an evaluation process set to examine the credentialed candidates as practitioners for this profession and conducted by members of the accounting. The scarcity and the limited studies on this scenario provide a research gap which this study tends to contribute to the elimination of this deficiency.

Method of the Research

The scope of the research contains accounting professionals operating in Nevşehir province. The population of the study comprised 259 respondents and the sample involved was 85 participants. The data were collected by questionnaire method. The questionnaire created by Deniz and Yaslıdağ (2019) by utilizing the studies of Çabuk and Yücel (2012) was used in the study. The questionnaire form had four sections; the first section included demographic characteristics, the second section was about the level of awareness of accounting professionals regarding the forensic accounting profession, the third section addressed the issues needed for the forensic accounting profession, and the last section, which is the fourth section, included the suggestions of accounting professionals regarding internship, vocational training and professional qualifications for the development of the

forensic accounting profession in Türkiye. In line with the objectives of the study, 12 hypotheses were formulated and tested. Cronbach's Alpha was used to measure the reliability levels of the scales used in the study and it was found that the scale expressions were "highly reliable". The findings are presented through the average and standard deviation values of the statements in the questionnaire. Since the data obtained is $p < .05$, it has been seen that the data does not show normal distribution. Therefore, nonparametric tests were utilized in the research and independent "t" test and "one-way ANOVA" test, a Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) tests were used to test the hypotheses of the research.

Findings of the Research

The study found that the observed members of the accounting profession have a high level of awareness of issues such as the difference between forensic accounting and independent auditing practices. It was concluded that the forensic accountancy profession is needed more in "detecting fraud and corruption" and "computer-aided forensic examinations". In addition, regarding the suggestions for the development of the forensic accountancy profession in Türkiye, it was seen that "suggestions on education for the forensic accountancy profession" was the suggestion group with the highest level of participation. According to a different finding, it was determined that there are significant differences between the subjects for which the forensic accounting profession is needed and gender in terms of "calculation of economic losses", "valuation of assets" and "issues such as bankruptcy liquidation".

Conclusion

As a result of this study, it has been observed that the awareness of the accounting professionals operating in Nevşehir province regarding the forensic accounting profession is high, but it is beneficial to increase this awareness among the accounting professionals, who are the professional group that will perform the forensic accounting profession. To increase this awareness and develop the profession, it is recommended that training be provided, national and international conferences be organized, separate forensic accounting courses be included in master's and doctoral programs, and an internship in an independent audit firm and law firm is required to obtain the title of a forensic accountant.

1. GİRİŞ

Hukukun ve muhasebenin birleştiği nokta olarak kabul edilen adli muhasebe kavramı, Grippo ve Ibex (2003) tarafından “denetim teknikleri ve kanıtları ile elde edilen, mali konularla ve değerlendirme konuları ile ilgili hukuki problemlere muhasebe bilgilerini uygulayan bilim”, Zabihollah ve Lander (1996) tarafından da “muhasebeci ve işletmecilik bilgileri ile hukuk ilke ve kurallarını araştırmacı bir mantıkla mali, sosyal ve hukuki sorunlara uygulayan bir hizmet faaliyeti” olarak tanımlanmıştır (Pehlivan, 2023: 11). Tanımlardan da görüldüğü gibi adli muhasebe bir bilim olarak kabul görmekte ve muhasebe biliminin hukuki anlaşmazlıklarda kullanılan bir hizmet faaliyeti anlamına gelmektedir.

Son yıllarda dünyada yaşanan ekonomik gelişmelerle beraber ticari faaliyetlerin karmaşıklaşması ve teknolojiye yaşanan gelişmeler hile ve yolsuzlukları artırmıştır. Hile ve yolsuzlukların artması ve çeşitlenmesi ile birlikte sorunlar ve mali kayıplar büyük boyutlara ulaşmış ve muhasebe uyumsuzluklarında artışlar yaşanmaya başlamıştır. Söz konusu bu hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi ve önlenmesinde geleneksel denetim yöntem ve tekniklerin yetersiz kalmaya başlaması, ABD ve Kanada başta olmak üzere batı ülkelerinde muhasebe, hukuk, psikoloji gibi birçok farklı disiplini kapsayan yeni bir meslek dalı olarak adli muhasebecilik mesleğini ortaya çıkarmıştır (Taştan, 2018; Katı, 2022: 50).

Literatürde yer bulan adli muhasebecilik mesleği dünyada birçok ülkede ayrı bir meslek olarak kabul edilmiştir. Türkiye’de ise adli muhasebecilik mesleği henüz gelişme aşamasında olup henüz bir meslek olarak kabul edilmesine ilişkin bir yasal düzenleme mevcut değildir.

Adli muhasebecilik mesleği, karmaşık adli süreçleri anlamaya, analiz etmeye, değerlendirme ve yorumlamaya dayalı olduğundan yüksek bilgi donanımı gerektirmektedir. Adli muhasebecilerin alanında uzman bilgi ve beceri sahibi olması, adli muhasebecinin muhasebe ve denetim yanında hukuk, ekonomi, sosyoloji, psikoloji, istatistik vb. birçok farklı disiplinden bilgi sahibi olması önemlidir. Adli muhasebecinin ayrıca mesleği, analitik düşünme yeteneğine sahip, güvenilir, tarafsız kişiliğe sahip uzman kişilerce yapılmalıdır.

Adli muhasebe literatürde;

Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik) ve

Uzman Şahitlik (Uzman Tanıklık)

Dava Destek Danışmanlığı alanlarını kapsamakta olup bu üç temel üzerine oturtulmuştur (Kızıl, 2019: 65).

Hile Denetçiliği (Araştırmacı Muhasebecilik)

Hile “yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir” (BDS 240, m. 12). Adli muhasebecilik mesleğinin kapsamından bir tanesi de hile denetçiliğidir. Hile denetimi işletmelerin mali nitelikteki faaliyetleri sonucunda ortaya çıkabilecek muhasebe hilelerinin tespit edilmesini ve bu hilelerin engellenmesini kapsamaktadır (Çabuk ve Yücel 2012: 35). Hile denetimi, hile iddialarının olması durumunda başvurulmuş adli muhasebe uzmanlık alanı olabileceği gibi, hileli işlemlere maruz kalan veya kalma riski bulunan işletmelerde problemlerin oluşmasının en başından itibaren engellenerek, oluşabilecek zararların büyümeden önlenmesi faaliyetlerini de içermektedir (Coşkun, 2013: 109).

Hile denetimi sürecinde adli muhasebeci tarafından öncelikle hile ve yolsuzluğun meydana geldiği işletmedeki bütün belge ve kayıtlar incelenmeli, soruşturmaya ilgili olan kişilerle görüşülerek bilgiler ve deliller toplanmalı, ardından deliller bir araya getirilmeli ve hile ve yolsuzluklar ile ilgili bütün iddialar ve olasılıklar ele alınmalı, olay analiz edilmeli ve bir sonuca varılmalıdır (Yücel, 2011: 68).

Hile denetimi görevi yerine getirilirken adli muhasebecilerden; yapıldığından şüphe duyulan hileli işlemlerin kanıtlarıyla birlikte ortaya çıkarılması, verilen zararın boyutlarının hesaplanması ve hileleri önleyici ve caydırıcı önlemlerin alınmasının sağlanması beklenir (Bozkurt, 2000).

Uzman Şahitlik (Uzman Tanıklık)

Uzman tanıklık mahkemeye itikal etmiş olaylarla ilgili olarak daha çok mahkemelerce karmaşık davalarda alanında uzman kişilerin uzmanlık alanlarıyla ilgili konularda bilirkişi tanıklığı, danışmanlık ya da hakemlik konularında destek alınmasıdır. Uzman tanıklık adli muhasebeciden uzmanlık alanıyla ilgili konularda birtakım konuların araştırılarak değerlendirilmesi, değerlendirme sonucunun gerekçeleriyle beraber rapor halinde iletilmesi faaliyetlerini içermektedir (Karacan, 2012:114).

Adli makamlar adli muhasebecilerden; “muhasebecilik, idari ve işlem dolandırıcılığı, mülk hırsızlığı, fonların kötüye kullanımı, sigorta hileleri ya da kazanç amaçlı kundaklama, hileli talep, rüşvet alma, yolsuzluk, vergi kaçırma” gibi konularda yardım alabilmektedirler (Akyel, 2009: 158).

Uzman tanıklık müessesesi her ne kadar bilirkişilik müessesine benzese de birtakım farklılıklar vardır. Bunlar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Çankaya ve diğerleri, 2014: 75):

Uzman tanıklık sadece muhasebe bilimiyle değil, muhasebe bilimi yanında diğer birçok bilim alanıyla da ilgili bilgiler gerektirmekte olup bilirkişilikten daha geniş kapsamlı bir kavramdır.

Bilirkişilik hizmeti sadece mahkemelerin talebi halinde verilirken, uzman tanıklık hizmeti mahkemelere verilebileceği gibi avukatlara ve şirketlere de verilebilir.

Bilirkişilik hizmeti sadece yazılı rapor vermeyi kapsarken, uzman tanıklardan gerektiğinde sözlü sunum da talep edilebilir.

Bilirkişiler sadece dosyada kendilerine gönderilen belgeleri inceleyerek, kendilerinden istenilen konuyu inceler ve araştırırlar. Uzman tanıklar ise çalışmalarında konuyu bir bütün olarak ele alarak, çalışmalarını bir dedektif gibi yürüterek, kendilerini destekleyecek dosya dışından kanıt elde etmeye çalışırlar. Bu açıdan uzman tanıkların bilirkişilere göre daha araştırmacı, olaylara şüphe ile yaklaşan, sezgileri güçlü, analitik düşünebilen ve iletişimi kuvvetli kişiler olması beklenir.

Dava Destek Danışmanlığı

Avukatlara dava aşamalarında veya dava öncesinde muhasebe, finans, ticaret konularında desteğin sağlanmasıdır. Beklenen bu destek bir dava öncesinde olabileceği gibi dava sırasında da olabilir. Avukatlar aldıkları hukuk eğitimi içerisinde büyük çoğunlukla muhasebe eğitimi almamalarından dolayı çoğu zaman muhasebe bilgisine ihtiyaç duyarlar. Dava desteğine bazen davalı bazen de davacı için ihtiyaç duyulabilmektedir. Avukatlar adli muhasebecilerden muhasebe ağırlıklı olayın aydınlatılması hususunda hizmet talep edebilirler. Bu ihtiyaçlar doğrultusunda adli muhasebeciler avukatlara dava hazırlık aşamasında; muhtemel sorulara hazırlık yapılmasında, dava ile ilgili kanıtların incelenerek hazırlanmasında, iddiaların çözüme kavuşturulmasında, finansal konuların anlaşılması ve savunmanın hazırlanmasında, dava aşamasında da; konu ile ilgili bilgi verilmesi aşamasında dava destek hizmeti verebilmektedirler (Toraman vd. 2009: 38).

2.LİTERATÜR TARAMASI

Çabuk ve Yücel (2012) tarafından yapılan çalışmada; Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine yönelik Yeminli Mali Müşavirlik Şirketleri ve Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetimle Yetkili Kuruluşların görüşleri ortaya konulmuştur. Çalışma sonunda katılımcıların; Türkiye’de mevcut denetim sisteminin, adli muhasebe için gerekli alt yapının ve eğitim sisteminin yetersiz olduğunu düşündükleri görülmüştür. Çalışma ile ulaşılan bir diğer sonuç ise; adli muhasebecilik mesleği ile ilgili YMM’lere göre bağımsız denetçilerin daha fazla bilgi sahibi oldukları sonucudur.

Çiğner ve Topsakal (2015) tarafından yapılan çalışmada; adli muhasebe eğitiminin faydalarının ve engelleyicilerinin ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bu amaçla Antalya ilinde faaliyette bulunan

serbest muhasebeci ve mali müşavirler ile avukatlara anket uygulanmıştır. Elde edilen bulgulara göre; Türkiye’de adli muhasebe ile ilgilenen fakültelerin yeteri kadar olmadığı sonucuna varılmıştır.

Kıllı ve Çeviren (2017) tarafından yapılan çalışmada, meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalık düzeyleri Mersin’de faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları kapsamında anket uygulaması ile araştırılmıştır. Bu doğrultuda yapılan çalışma ile; muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği kavramını duydukları, ancak yeteri kadar bilgi sahibi olmadıkları sonucuna varılmıştır.

Deniz ve Yashıdağ (2019) tarafından; anket uygulaması yöntemiyle İstanbul ve Batman’da faaliyette bulunan serbest muhasebeci mali müşavirlerin adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık düzeyine, adli muhasebecilik mesleğinde ihtiyaç duyulan konulara ve adli muhasebe eğitiminin engelleyicilerine ve Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine yönelik önerilerine ilişkin bir çalışma yapılmıştır. Yapılan bu çalışma sonucunda, adli muhasebecilik mesleğinin yüksek oranda duyulduğu ancak adli muhasebe konusuna ilişkin yeterli bilgiye sahip olunması oranının düşük kaldığı, bunun yanı sıra katılımcıların adli muhasebecilik mesleğine Türkiye’de ihtiyacın var olduğu noktasında hem fikir oldukları sonucuna varılmıştır.

Karlıoğlu ve Karavardar (2019) tarafından muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleği ile ilgili farkındalık düzeyleri Trabzon ilinde araştırılmıştır. Çalışma sonucunda, muhasebe meslek mensuplarınca adli muhasebe ve adli muhasebecilik mesleği kavramının duyulduğu, ancak konu hakkında çoğunluğunun az bilgi sahibi olduğu, meslek mensuplarınca bu mesleğin bilirikşilik müessesesi olarak bilindiği ve bu müessesenin de etkin olmadığını düşündükleri anlaşılmıştır. Ayrıca meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler ve bu konuda verilen eğitimler konusunda da yetersiz olduğunu düşündükleri görülmüştür.

Özer ve Esmeray (2021) tarafından yapılan çalışmada, adli muhasebe ile ilgili Kayseri’de faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının görüşleri araştırılmış olup, çalışma sonucunda katılımcıların farkındalık ve algı düzeylerinin yaş grupları ve deneyim açısından farklılaştığı görülmüştür.

Çil Koçyiğit, Güngör Tanç ve Koçyiğit (2022) tarafından yapılan çalışmada, Türkiye’deki üniversitelerin Muhasebe-Finansman ana bilim dalında görev yapan öğretim elemanlarının “adli muhasebeye ilişkin farkındalık düzeyleri” ortaya konularak, “adli muhasebecilik mesleğinde ihtiyaç duyulan konulara”, “adli muhasebe eğitiminin engelleyicilerine” ve “Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine” yönelik görüşleri ortaya konulmuştur. Bu görüşlerin bazı değişkenler açısından farklılaştığı bazı değişkenler açısından ise farklılaşmadığı tespit edilmiştir.

Dağdeviren ve Mirza (2017) tarafından yapılan çalışmada, Ege bölgesindeki bağımsız olarak çalışan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebeye ilişkin algıları; adli muhasebeye verilen önem, algılanan adli muhasebe işlevsellik düzeyi, adli muhasebe eğitimine verilen önem, mevcut yasal durumdan memnuniyet ve gelecek yasal düzenlemelere verilen önem açısından ortaya konulmuştur. Araştırma sonucunda katılımcıların adli muhasebeye ilişkin farkındalıklarının yüksek olduğu, Türkiye’de adli muhasebeye yeterince önem verildiğini ancak adli muhasebe eğitimine gereken önemin verilmemesini düşündükleri ve adli muhasebeye ilişkin yasal düzenlemelerin yeterli olmadığını düşündükleri görülmüştür.

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de Nevşehir ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin geliştirilmesine yönelik olarak; “adli muhasebecilik mesleğine ilişkin farkındalık düzeyleri”, “adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulan konular” ve “adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişmesine yönelik olarak staj konusunda, eğitim konusunda ve mesleki yeterlilikler konusundaki önerilerinin” ortaya konulmasıdır. Ortaya konulan bu hususların

bazı demografik değişkenlere göre değişip değişmediğinin belirlenmesi de araştırmanın diğer amacıdır.

Türkiye’de henüz bir meslek olarak kabul edilmemiş olsa bile dünyada birçok ülkede meslek olarak kabul edilen adli muhasebecilik mesleğinin, bu mesleği icra edecek uygulamacılar olarak muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları ile de değerlendirilebileceği mesleki yeterlilikler ve gereklilikler açısından önem arz etmektedir. Literatüre bakıldığında, Türkiye genelinde muhasebe meslek mensuplarını kapsayan bir çalışmaya rastlanılmamış olup, iller bazında bazı çalışmalar olduğu görülmüştür. İller bazında rastlanılan bu çalışmaların da sınırlı sayıda olması ve bu çalışmaların da daha çok sadece muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeylerinin ortaya konulduğu çalışmalar olması, bizim çalışmamızın kapsamında olan adli muhasebecilik mesleğinde ihtiyaç duyulan konuları ve Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesine yönelik önerileri içermemesi ve Nevşehir ilini kapsayan böyle bir çalışmanın olmaması bağlamında bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Bu araştırma çalışmasının kapsamını Nevşehir ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları oluşturmakta olup Nisan 2023 itibarıyla Nevşehir’de faaliyet gösteren meslek mensubu toplamının 259 olduğu görülmektedir. Çalışma kapsamında muhasebe meslek mensuplarına anket çalışmaları online, mail ortamı ve yüz yüze yapılmaya çalışılmış olup toplam 85 ankete yanıt alınmıştır. Çalışma mevcut örneklemin yeterli olduğu görüşü dikkate alınarak araştırmaya dahil edilmiştir. Aşağıdaki formül (Yamane, 2001) kullanılarak %92 güvenilirlik ve 0,50 olayın görülme sıklığı ile örneklemin evreni temsil ettiği ispatlanmıştır. Bu formüle göre gerekli örneklem sayısınının 82 olması yeterlidir.

$$n = \frac{Nz^2 pq}{Nd^2 + z^2 pq}$$

3.3. Verilerin Toplanması ve Değerlendirilmesi Yöntemi

Araştırmada veriler anket yöntemiyle toplanmıştır. Çalışmada Çabuk ve Yücel (2012)’nin çalışmalarından yararlanarak Deniz ve Yaşlıdağ (2019) tarafından oluşturmuş olunan anket kullanılmıştır. Çalışmaya ilişkin olarak, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Etik Komisyonu’ndan 27.03.2023 tarihli ve 2023.03.78. sayı ile Etik Kurul izni alınmıştır.

Dört bölümden oluşan anket formunda birinci bölüm demografik özellikleri içermektedir. İkinci bölümde beş ifade ile adli muhasebecilik mesleğine yönelik muhasebe meslek mensuplarının farkındalık düzeyleri, üçüncü bölümde de yedi ifade ile adli muhasebecilik mesleğine yönelik ihtiyaç duyulan konular 5’li likert ölçeği olan “5: Kesinlikle Katılıyorum” “1: Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde ölçülmeye çalışılmıştır. Ayrıca çalışmanın dördüncü bölümü olan son bölümde ise muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’deki gelişimine yönelik staj, mesleki eğitim ve mesleki yeterlilikler konusundaki önerileri de yine 5’li likert ölçeği olan “5: Kesinlikle Katılıyorum” “1: Kesinlikle Katılmıyorum” şeklinde on dört ifade ile ölçülmeye çalışılmıştır. Araştırma sonuçları elde edilirken on dört ifade üç grupta toplanmış, gruplar; staj, eğitim ve mesleki yeterlilik olarak sınıflandırılmış ve analiz kapsamına alınmıştır.

Anket yöntemi kullanılarak elde edilen veriler istatistiksel analize tabi tutulmuştur.

Araştırmada kullanılan ölçeklere ilişkin güvenilirlik düzeylerinin ölçülmesinde Cronbach’s Alpha kullanılmış olup, Kalaycı (2005: 405)’e göre ölçekte yer alan ifadelerin “oldukça güvenilir” olduğu görülmüştür.

Tablo 1. Ölçeğe Ait Güvenirlik Analizi ve Normallik Testi Sonuçları

<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Madde Sayısı</i>
0,772	21

Ölçeklerin normallik testi yapılmış olup ulaşılan sonuçlar aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. Ölçeğe Ait Normallik Testi Sonuçları

	<i>Kolmogorov-Smirnov</i>			<i>Shapiro-Wilk</i>		
	<i>İstatistik</i>	<i>df</i>	<i>P</i>	<i>İstatistik</i>	<i>df</i>	<i>P</i>
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık düzeyleri	,273	85	,000	,868	85	,000
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik ihtiyaç duyulan konular	,120	85	,004	,960	85	,010
Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişmesine yönelik öneriler	,111	85	,001	,940	85	,001

Elde edilen veriler $p < .05$ olmasından dolayı verilerin normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu yüzden araştırmada nonparametrik testlerden yararlanılmış olup araştırmanın hipotezlerini test etmek için bağımsız “t” testi ve “tek yönlü anova” testi uygulanmıştır.

Ölçek ifadelerinin ortalama değerlerinin yorumlanmasında aşağıdaki değer aralıkları esas alınmıştır (Ajiwibawani ve diğ. 2017, 445):

1,00-1,80	Çok düşük
1,81-2,60	Düşük
2,61-3,40	Orta
3,41-4,20	Yüksek
4,21-5,00	Çok yüksek

Ankette yer alan ifadelere frekans, yüzde dağılımları ve ifadelere ilişkin ortalama ve standart sapma değerleri üzerinden bulgular ortaya konulmuştur.

3.4. Araştırmanın Hipotezleri

Yukarıda belirtilen amaç doğrultusunda literatüre bakıldığında adli muhasebe ile ilgili muhasebe meslek mensupları üzerine Özer ve Esmeray (2021) tarafından Kayseri’de yapılan çalışmada adli muhasebeye ilişkin olarak farkındalık ve algı düzeylerinin; yaş grupları ve deneyim açısından, Dağdeviren ve Mirza (2017) tarafından Ege Bölgesi’nde yapılan çalışmada da cinsiyet, mesleki ünvan ve gelir düzeyleri açısından farklılaştığı görülmüştür. Benzer şekilde Deniz ve Yaslıdağ (2019) tarafından yapılan çalışmada da farkındalık düzeylerinin cinsiyet değişkeni açısından farklılaştığı görülmüştür. Nevşehir ilinde faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine yönelik farkındalık düzeylerinin, adli muhasebecilik mesleğinde ihtiyaç duyulan konular ve Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişmesine yönelik olarak staj konusunda, eğitim konusunda ve mesleki yeterlilikler konusundaki önerilerinin incelendiği bu çalışmada, sözkonusu ulaşılan görüşlerin diğer çalışmalarda farklılık gösterdiği görülen bu değişkenler açısından Nevşehir ili bağlamında değişip değişmediğinin ortaya konulması bağlamında aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur.

Hipotez 1: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ihtiyaç duyulan konulara ilişkin görüşleri cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 2: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ihtiyaç duyulan konulara ilişkin görüşleri eğitim düzeyine göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 3: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ihtiyaç duyulan konulara ilişkin görüşleri medeni duruma göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 4: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ihtiyaç duyulan konulara ilişkin görüşleri mesleki faaliyet süresine göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 5: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ihtiyaç duyulan konulara ilişkin görüşleri yaşa göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 6: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine ilişkin ihtiyaç duyulan konulara ilişkin görüşleri mesleki ünvana göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 7: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik önerilere ilişkin görüşleri cinsiyete göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 8: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik önerilere ilişkin görüşleri medeni duruma göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 9: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik önerilere ilişkin görüşleri mesleki faaliyet süresine göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 10: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik önerilere ilişkin görüşler yaşa göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 11: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik önerilere ilişkin görüşleri eğitim düzeyine göre farklılaşmaktadır.

Hipotez 12: Muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik önerilere ilişkin görüşleri mesleki ünvana göre farklılaşmaktadır.

3.5. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın sonucunda demografik özelliklere ilişkin bulgular aşağıda Tablo 3’te açıklanmıştır.

Tablo 3. Demografik Özelliklere İlişkin Bulgular

Demografik Özellikler	f	(%)	Demografik Özellikler	f	(%)
<i>Mesleki Faaliyet Süresi</i>			<i>Eğitim Durumu</i>		
1-5 Yıl	19	22,4	Orta Öğretim	6	7,1
6- 11 Yıl	14	16,5	Ön Lisans	22	25,9
12-17 Yıl	12	14,1	Lisans	44	51,8
18-23 Yıl	16	18,8	Lisansüstü	13	15,3
24 Yıl ve Üzeri	24	28,2			
<i>Mesleki Ünvanınız</i>			<i>Müşteri Sayısı</i>		
SM	7	8,2	1-20 Mükellef	14	16,5
SMMM	77	90,6	21-40 Mükellef	14	16,5
YMM	1	1,2	41-60 Mükellef	16	18,8
			61-80 Mükellef	12	14,1
			81 ve Üzeri	29	34,1
<i>Cinsiyet</i>					
Erkek	67	78,8	<i>Yaş Dağılımı</i>		
Kadın	18	21,2	26-31 Yaş	19	22,4
<i>Medeni Durumu</i>			32-37 Yaş	16	18,8
Bekar	19	22,4	38-43 Yaş	9	10,6
Evli	66	77,6	44-49 Yaş	22	25,9
			50 ve Üzeri	19	22,4

Araştırmaya katılanların demografik özelliklerine ilişkin bulgulara bakıldığı zaman; araştırmaya katılanların mesleki faaliyet süresi %28,2 ile 24 yıl ve üzeri çalışanlar daha sonra ise %22,4 ile 1-5 yıl arası çalışanlar olduğu tespit edilmiş olup diğer kalan kısım ise ara yıllardan oluşmaktadır. Araştırmaya katılanların mesleki ünvanlarına bakıldığı zaman %90,6’sının SMMM ünvanına sahip olduğu görülmüştür. Araştırmaya katılanların cinsiyet dağılımlarına bakıldığı zaman %78,8’inin

erkek katılımcılardan oluştuğu görülmektedir. Medeni durumlara bakıldığı zaman ise %77,6'lık kısmının evli olduğu tespit edilmiştir. Araştırmaya katılanların eğitim durumları incelendiğinde çoğunluğunun %51,8 ile lisans mezunu oluğu, %25,9'unun ön lisans mezunu oluğu ve %15,3'lük kısmının ise lisansüstü mezunu olduğu görülmektedir. Müşteri sayılarına bakıldığı zaman %34,1'lik bir kısmının 81 ve üzeri mükellef sayısına sahip olduğu görülmektedir. Araştırmaya katılanların yaş dağılımlarına bakıldığı zaman %25,9'unun 44-49 yaş aralığında olduğu, %22,4'lük kısmının ise hem 26-31 aralığı hem de 50 ve üzeri yaş grubu olduğu görülmekte olup mesleki faaliyet süreleri ile orantılı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 4. Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik Farkındalık Düzeyleri

İfadeler		f	%
İlerleyen süreçte “Adli Muhasebecilik Uzmanı” sertifikası almayı isteme durumu	Evet	43	50,6
	Hayır	42	49,4
Ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine önemli ölçüde ihtiyacın olduğunu düşünme durumu	Evet	72	84,7
	Hayır	13	15,3
Daha önce bilirkişilik yapma durumu	Evet	27	31,8
	Hayır	58	68,2
Adli muhasebecilik ve bağımsız denetim uygulamaları arasında farklılıklar olduğunu düşünme durumu	Evet	75	88,2
	Hayır	10	11,8
Uzman tanıklık ile bilirkişilik müessesesi arasında önemli farklılıklar bulunup bulunmadığını düşünme durumu	Evet	75	88,2
	Hayır	10	11,8

Araştırmaya katılanların adli muhasebecilik farkındalık düzeylerine bakıldığı zaman; ilerleyen süreçte yaklaşık %50,6'lık kısmın “adli muhasebecilik uzmanı” sertifikası almak istedikleri, %84,7'lik kısmının ülkemizde adli muhasebecilik mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç duyulduğunu belirttikleri görülmüştür. %68,2'lik kısmının daha önce herhangi bir konuda bilirkişi olarak faaliyette bulunmadıkları bu konuda herhangi bir tecrübelerinin olmadığı görülmektedir. Araştırma verilerine göre adli muhasebecilik ve bağımsız denetim uygulamaları arasında %88,2'lik kısmının farklılık olduğu yanıtını verdikleri tespit edilmiştir. Araştırma verilerine göre uzman tanıklık ile bilirkişilik arasında önemli farklılık oluğu konusunda %88,2'lik kısmının evet yanıtını verdiği görülmektedir.

Tablo 5. Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik İhtiyaç Duyulan Konular İle İlgili Betimsel İstatistikler

İfadeler	N	Ortalama	Standart Sapma
Ekonomik zararların hesaplanması	85	4,2000	,72045
Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi	85	4,5882	,58338
Hile ve yolsuzlukların engellenmesi	85	4,4235	,72991
Varlıkların değerlendirilmesi	85	3,9412	,95560
İflas tasfiye gibi konular	85	3,9294	,93590
Aile hukuku	85	3,4824	1,08685
Bilgisayar destekli adli incelemeler	85	4,5059	,60991

Adli muhasebecilik mesleğine yönelik ihtiyaç duyulan konulara ilişkin olarak betimsel analiz sonuçlarına bakıldığında ifadeler yüksek düzeyde ve çok yüksek düzeyde katılım sağlandığı görülmektedir. En yüksek ortalamalar; çok yüksek düzeyde kalıtım ortalaması ile “hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi (4,5882)” ve “bilgisayar destekli adli incelemeler (4,5059)” konusundadır. En düşük ortalamanın da yine yüksek düzeyde bir katılım ile (3,4824) “aile hukuku” konusunda olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’de Gelişimine Yönelik Öneriler İle İlgili Betimsel İstatistikler

<i>İfadeler</i>	<i>N</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Standart Sapma</i>
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik staj ile ilgili öneriler	85	3,2824	,81539
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik mesleki yeterlilik konusundaki öneriler	85	3,9922	,53260
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler	85	4,1853	,57237

Adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik öneriler ile ilgili olarak betimsel istatistikler değerlendirildiğinde; “adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler” 4,1853 ortalama ile en çok katılım sağlanan öneriler olup daha sonra 3,9922 ortalama ile “adli muhasebecilik mesleğine yönelik mesleki yeterlilik konusundaki öneriler” olduğu görülmüştür. “Adli muhasebecilik mesleğine yönelik staj ile ilgili öneriler” 3,2824 ortalama ile orta düzeyde bir katılım ile en düşük ortalama sahip öneri olarak görülmektedir.

3.6. Hipotezlerin Testi

Bu kısımda araştırmanın hipotez testi sonuçlarına yer verilmiştir.

Tablo 7. Cinsiyet İle Adli Muhasebecilik Mesleğine Yönelik İhtiyaç Duyulan Konular Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması

<i>İfadeler</i>	<i>Cinsiyet</i>	<i>Aritmetik Ort.</i>	<i>St. Sapma</i>	<i>Varyansın Eşit Olması Durumunda Levene's Test Değeri</i>																																																																						
				<i>F</i>	<i>Anlam Düzeyi</i>	<i>t</i>	<i>df</i>	<i>Anlam Düzeyi</i>																																																																		
Ekonomik zararların hesaplanması	E	4,1194	,70759	1,131	,291	2,026	83	,046																																																																		
	K	4,5000	,70711						Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi	E	4,5970	,57891	,149	,701	,266	83	,791	K	4,5556	,61570	Hile ve yolsuzlukların engellenmesi	E	4,3881	,75789	,934	,337	-,863	83	,391	K	4,5556	,61570	Varlıkların değerlendirilmesi	E	3,8060	,97295	,702	,405	2,602	83	,011	K	4,4444	,70479	İflas tasfiye gibi konular	E	3,8060	,95725	,834	,364	2,412	83	,018	K	4,3889	,69780	Aile hukuku	E	3,4030	1,04533	,875	,352	1,304	83	,196	K	3,7778	1,21537	Bilgisayar destekli adli incelemeler	E	4,4627	,63552	4,371	,040
Hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi	E	4,5970	,57891	,149	,701	,266	83	,791																																																																		
	K	4,5556	,61570						Hile ve yolsuzlukların engellenmesi	E	4,3881	,75789	,934	,337	-,863	83	,391	K	4,5556	,61570	Varlıkların değerlendirilmesi	E	3,8060	,97295	,702	,405	2,602	83	,011	K	4,4444	,70479	İflas tasfiye gibi konular	E	3,8060	,95725	,834	,364	2,412	83	,018	K	4,3889	,69780	Aile hukuku	E	3,4030	1,04533	,875	,352	1,304	83	,196	K	3,7778	1,21537	Bilgisayar destekli adli incelemeler	E	4,4627	,63552	4,371	,040	1,264	83	,210	K	4,6667	,48507						
Hile ve yolsuzlukların engellenmesi	E	4,3881	,75789	,934	,337	-,863	83	,391																																																																		
	K	4,5556	,61570						Varlıkların değerlendirilmesi	E	3,8060	,97295	,702	,405	2,602	83	,011	K	4,4444	,70479	İflas tasfiye gibi konular	E	3,8060	,95725	,834	,364	2,412	83	,018	K	4,3889	,69780	Aile hukuku	E	3,4030	1,04533	,875	,352	1,304	83	,196	K	3,7778	1,21537	Bilgisayar destekli adli incelemeler	E	4,4627	,63552	4,371	,040	1,264	83	,210	K	4,6667	,48507																		
Varlıkların değerlendirilmesi	E	3,8060	,97295	,702	,405	2,602	83	,011																																																																		
	K	4,4444	,70479						İflas tasfiye gibi konular	E	3,8060	,95725	,834	,364	2,412	83	,018	K	4,3889	,69780	Aile hukuku	E	3,4030	1,04533	,875	,352	1,304	83	,196	K	3,7778	1,21537	Bilgisayar destekli adli incelemeler	E	4,4627	,63552	4,371	,040	1,264	83	,210	K	4,6667	,48507																														
İflas tasfiye gibi konular	E	3,8060	,95725	,834	,364	2,412	83	,018																																																																		
	K	4,3889	,69780						Aile hukuku	E	3,4030	1,04533	,875	,352	1,304	83	,196	K	3,7778	1,21537	Bilgisayar destekli adli incelemeler	E	4,4627	,63552	4,371	,040	1,264	83	,210	K	4,6667	,48507																																										
Aile hukuku	E	3,4030	1,04533	,875	,352	1,304	83	,196																																																																		
	K	3,7778	1,21537						Bilgisayar destekli adli incelemeler	E	4,4627	,63552	4,371	,040	1,264	83	,210	K	4,6667	,48507																																																						
Bilgisayar destekli adli incelemeler	E	4,4627	,63552	4,371	,040	1,264	83	,210																																																																		
	K	4,6667	,48507																																																																							

Araştırma sonucu elde edilen bulgulara göre adli muhasebecilik mesleğine yönelik ihtiyaç duyulan konular ile cinsiyet arasında “ekonomik zararların hesaplanması” ($t_{(83)} = 2,026$; $p < .05$), “varlıkların değerlendirilmesi” ($t_{(83)} = 2,602$; $p < .05$) ve “iflas tasfiye” ($t_{(83)} = 2,412$; $p < .05$) gibi konular” açısından aritmetik ortalamalara bakıldığında zaman “erkek” ve “kadın” arasında anlamlı farklılıkların olduğu, kadınların katılımlarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Bu durumda H1 hipotezi kabul edilmektedir. Buna karşın H2, H3, H4, H5 ve H6 hipotezleri reddedilmiştir.

Tablo 8. Cinsiyet ile Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’de Gelişimine Yönelik Öneriler Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması

İfadeler	Cinsiyet	Aritmetik Ort.	St. Sapma	Varyansın Eşit Olması Durumunda Levene's Test Değeri			df	Anlam Düzeyi
				F	Anlam Düzeyi	t değeri		
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik staj ile ilgili öneriler	E	3,1642	,79719	,135	,714	-2,670	83	,009
	K	3,7222	,74700					
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik mesleki yeterlilik konusundaki öneriler	E	3,9876	,54612	,583	,447	-,153	83	,583
	K	4,0093	,49333					
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler	E	4,1493	,53488	4,420	,039	-1,122	83	4,420
	K	4,3194	,69560					

Araştırma sonuçlarına göre adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik staj ile ilgili öneriler ile cinsiyet açısından ($t_{(83)} = -2,670$; $p < ,05$) anlamlı farklılık olduğu, kadınların katılımlarının daha yüksek olduğu Tablo 8’de görülmektedir. Mesleki yeterlilik ve eğitim konusundaki önerilerde farklılık tespit edilememiştir. Bu bağlamda; H7 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 9. Medeni Durum İle Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’de Gelişimine Yönelik Öneriler Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması

İfadeler	Cinsiyet	Aritmetik Ort.	St. Sapma	Varyansın Eşit Olması Durumunda Levene's Test Değeri			df	Anlam Düzeyi
				F	Anlam Düzeyi	t değeri		
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik staj ile ilgili öneriler	Bekar	3,6711	,81672	,021	,885	2,426	83	,017
	Evli	3,1705	,78588					
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik mesleki yeterlilik konusundaki öneriler	Bekar	3,9298	,67658	3,086	,083	-,577	83	,566
	Evli	4,0101	,48822					
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler	Bekar	4,3289	,57767	,315	,576	1,246	83	,216
	Evli	4,1439	,56850					

Araştırma sonuçlarına göre medeni durum ile adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik staj ile ilgili öneriler açısından bekar ile evliler arasında ($t_{(83)} = 2,426$; $p < ,05$) anlamlı farklılık olduğu, bekarların katılım oranının daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Buna göre H8 hipotezi kabul edilmiştir. Mesleki yeterlilik ve eğitim konusundaki önerilerde farklılık tespit edilememiştir.

Tablo 10. Mesleki Faaliyet Süresi ile Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’de Gelişimine Yönelik Öneriler Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması

<i>İfadeler</i>		<i>Kareler</i>		<i>F</i>	<i>Sig.</i>	
		<i>Toplamı</i>	<i>df</i>			<i>Ortalaması</i>
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik staj ile ilgili öneriler	Grup İçi	12,548	4	3,137	5,796	,000
	Gruplar Arası	43,300	80	,541		
	Toplam	55,849	84			
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik mesleki yeterlilik konusundaki öneriler	Grup İçi	,985	4	,246	,862	,490
	Gruplar Arası	22,843	80	,286		
	Toplam	23,828	84			
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler	Grup İçi	1,594	4	,399	1,230	,305
	Gruplar Arası	25,925	80	,324		
	Toplam	27,519	84			

Araştırma sonuçlarına göre, mesleki faaliyet süresi 18-23 yıl arası olanlar ile 1-5 yıl arasında olanlarda önemli düzeyde anlamlı farklılıklar görülmüştür ($F_{(4-80)}= 5,796$; $p<.001$). Bu konuda 1-5 yıl mesleki faaliyet süresi olanların staj konusunda en yüksek ortalamaya sahip olduğu, 18-23 yıl ve 24 yıl ve üzeri olanların daha düşük ortalamaya sahip olduğu görülmektedir. Bunun sonucunda, H9 hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 11. Yaş ile Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’de Gelişimine Yönelik Öneriler Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması

<i>İfadeler</i>		<i>Kareler</i>		<i>F</i>	<i>Sig.</i>	
		<i>Toplamı</i>	<i>df</i>			<i>Ortalaması</i>
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik staj ile ilgili öneriler	Grup İçi	9,624	4	2,406	4,164	,004
	Gruplar Arası	46,224	80	,578		
	Toplam	55,849	84			
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik mesleki yeterlilik konusundaki öneriler	Grup İçi	1,100	4	,275	,968	,430
	Gruplar Arası	22,728	80	,284		
	Toplam	23,828	84			
Adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler	Grup İçi	,578	4	,144	,429	,787
	Gruplar Arası	26,941	80	,337		
	Toplam	27,519	84			

Araştırma sonuçlarına göre, yaş dağılımları 44-49 ile 50 yaş ve üzeri olanlarla 26-31 yaş arasında olanlarda önemli düzeyde anlamlı farklılık bulunmaktadır ($F_{(4-80)}= 4,16$; $p<0.01$). Yaş dağılımları 26-31 olan grubun yanıt ortalamasının daha yüksek, 44-49 ile 50 yaş ve üzeri olanların yanıt ortalamasının daha düşük olduğu görülmektedir. Bu yüzden genç yaştaki muhasebe meslek mensubunun staj konusuna daha fazla önem verdiği görülmektedir. Bu bağlamda, H10 hipotezi kabul edilmiştir. Buna karşın eğitim düzeyi yükseldikçe staj uygulamalarının daha fazla önemsendiği ve Ortaöğretim mezunu olan muhasebe meslek mensupları ile diğer eğitim düzeyleri arasında farklılıklar görülmüş olsa da eğitim düzeyi ile adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik öneriler arasında anlamlı farklılık bulunamamış ve H11 hipotezi reddedilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre mesleki ünvan ile adli muhasebecilik mesleğinin Türkiye’de gelişimine yönelik öneriler arasında da anlamlı bir farklılık bulunamamış ve H12 hipotezi reddedilmiştir.

4. SONUÇ

Adli muhasebecilik konusundaki farkındalık düzeyleri, mesleğin gelişimine yönelik ihtiyaç duyulan konular ve Türkiye’de gelişimine yönelik öneriler Nevşehir ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine araştırılmaya çalışılmış ve elde edilen temel bulgular değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

Araştırmaya katılanların çoğunluğunun mesleki faaliyet süresinin 24 yıl ve üzeri olduğu ve mesleğe yeni başlayan 1-5 yıllık mesleki faaliyet yürüten muhasebe meslek mensuplarından olduğu görülmektedir. Araştırma kapsamı dahilindeki muhasebe meslek mensuplarının %78,8’inin erkek meslek mensubu olduğu ve %90,6’sının ise SMMM ünvanına sahip kişilerden oluştuğu tespit edilmiştir. Muhasebe meslek mensuplarının eğitim düzeylerine bakıldığında zaman eğitimi düzeyinin yasal düzenleme ve teşviklerle de arttığını %51,8’inin lisans mezunu olduğu ve %15,3’lük kısmının ise lisansüstü mezunu olduğu görülmektedir.

Temel bulgular incelendiğinde zaman muhasebe meslek mensuplarının ilerleyen süreçte yaklaşık %50,6’lık kısmının “adli muhasebecilik uzmanı” sertifikası almak istedikleri, %84,7’lik kısmının Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğine önemli ölçüde ihtiyaç olduğunu düşündükleri görülmektedir.

Araştırmanın betimsel sonuçları da dikkate alındığında zaman adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulan konulardan; “hile ve yolsuzlukların tespit edilmesi” ve “bilgisayar destekli adli incelemeler” konusunda adli muhasebecilik mesleğine daha çok ihtiyaç duyulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Deniz ve Yaslıdağ (2019) tarafından İstanbul ve Batman’da yapılan çalışmada ulaşılan sonuç ile benzerlik göstermektedir.

Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine yönelik öneriler hususunda “adli muhasebecilik mesleğine yönelik eğitim konusundaki öneriler”in en yüksek katılım sağlanan öneri grubu olduğu görülmüştür. Muhasebe meslek mensuplarının, adli muhasebecilik ve bağımsız denetim uygulamaları arasında farklılık olduğu gibi konulara da hakim olup farkındalık düzeylerinin de yüksek olduğu söylenebilir.

Yapılan bu çalışma sonucunda katılımcıların farkındalık düzeylerinin demografik değişkenlere göre farklılaşmadığı görülmüştür. Bu sonuç Özer ve Esmeray (2021) tarafından Kayseri’de yapılan çalışmada ulaşılan yaş grupları ve deneyim açısından farklılaşıldığı sonucu ile Dağdeviren ve Mirza (2017) tarafından Ege Bölgesi’nde yapılan çalışmada ulaşılan cinsiyet, mesleki ünvan ve gelir düzeyleri açısından farklılaşıldığı sonucu ve Deniz ve Yaslıdağ (2019) tarafından İstanbul ve Batman’da yapılan çalışmada ulaşılan cinsiyet açısından farklılaşıldığı sonucuna benzerlik göstermemektedir.

Farklı bir bulguya göre adli muhasebecilik mesleğine ihtiyaç duyulan konular ile cinsiyet arasında “ekonomik zararların hesaplanması”, varlıkların değerlendirilmesi” ve iflas tasfiye gibi konular” açısından anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir.

Bu araştırma sonucunda; “cinsiyet”, “medeni durum”, “mesleki faaliyet süresi” ve “yaş dağılımları” açısından özellikle Türkiye’de adli muhasebecilik mesleğinin gelişimine yönelik öneriler ile ilgili olarak staj ile ilgili öneriler konusunda anlamlı farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu bağlamda elde edilen sonuçlara bakıldığında zaman staj konusunun adli muhasebecilik mesleği açısından önemli gereklilik olarak görüldüğü elde edilen yanıtlarla da desteklenmektedir.

Bu çalışma sonucunda Nevşehir’de faaliyette bulunan muhasebe meslek mensuplarının adli muhasebecilik mesleğine ilişkin farkındalığının yüksek olduğu görülmüş olmakla beraber, bu farkındalığın adli muhasebecilik mesleğini icra edecek meslek grubu olan muhasebe meslek mensuplarında daha da artırılmasında yarar bulunmaktadır. Bu farkındalığın artırılması ve mesleğin gelişmesi için öncelikli olarak eğitimlerin verilmesi, ulusal ve uluslararası düzeyde konferansların düzenlenmesi, özellikle lisansüstü ders programlarına ayrı adli muhasebe derslerinin konulması, adli

muhasibeci ünvanının alınması için bağımsız bir denetim firmasında ve hukuk bürosunda staj yapılması önerilmektedir.

Bu araştırma konusu; Türkiye’de Nevşehir’de faaliyette bulunan muhasebe meslek mensupları üzerine yapılmış olup söz konusu husus araştırmanın bir kısıtıdır. Çalışmanın Türkiye genelinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine uygulanması ve muhasebe meslek mensuplarının unvanları bağlamında elde edilen sonuçların karşılaştırılması yapılarak literatüre daha yaygın bir katkı sağlanabileceği düşünülmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu çalışma için etik onay, Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Etik Komisyonu’ndan 27.03.2023 Tarihli ve 2023.03.78. sayılı olarak alınmıştır.

Yazar(lar) Katkısı: Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT (% 34), Şükran GÜNGÖR TANÇ (% 33,5), Hasan KOÇYİĞİT (% 32,5)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: The approval of the Nevşehir Hacı Bektaş Veli University Ethical Committee no 2023.03.78. dated 27.03.2023 was obtained for this study.

Author(s) Contributions: Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT (% 34), Şükran GÜNGÖR TANÇ (% 33,5), Hasan KOÇYİĞİT (% 32,5)

KAYNAKÇA

Ajiwibawani, M.P., Harti and W. T. Subroto. (2017). The Effect of Achievement Motivation, Adversity Quotient, and Entrepreneurship Experience on Students Entrepreneurship Attitude. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 7(9): 445.

Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler. *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi*, Sakarya.

BDS (Bağımsız Denetim Standardı) 240. Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları.

Bozkurt, N. (2000). “Muhasebe ve Denetim Mesleğinde Yeni Bir Alan “Adli Muhasebecilik”. *Yaklaşım Dergisi*, 8 (94).

Coşkun, A. (2013). Adli Muhasebede Farkındalık; Muhasebede Farkındalık; Türkiye’de ki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*

Çankaya, F., Dinç, E. ve Çoban, Y. (2014). “Adli Muhasebede Uzman Tanıklık Mesleği: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma”. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, (23), 70-94.

Çiğner, A. ve Topsakal, Y. (2015). Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bakış: Adli Muhasebe Eğitiminin Faydaları ve Engelleycileri. *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (31), 70-80.

Çabuk, A. ve Yücel, E. (2012). Adli Muhasebecilik Mesleğinin Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline

Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 67-84.

Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş. ve Koçyiğit, H. (2022). Türkiye’de Muhasebe-Finansman Anabilim Dalında Görev Yapan Öğretim Elemanlarının Bakış Açısıyla Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS131-ÖS159. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1064067>

Dağdeviren, İ. E. ve Mirza, Ş. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeye İlişkin Görüşlerinin Belirlenmesine Yönelik Ege Bölgesinde Bir Araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 10 (2)

Deniz T. ve Yashıdağ, B. H. (2019). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesi Üzerine Bir İnceleme. *Kesit Akademi Dergisi*, 5 (19), 150-168.

[\(https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-\(sm-smmm\)\)](https://www.turmobil.org.tr/istatistikler/c8172e63-2bef-4919-a863-86e403bdfd0a/meslek-mensubu-dagilim-tablosu-(sm-smmm)) (E. T: 20.04.2023)

Kalaycı, Ş. (2005). SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. Asil Yayın Dağıtım.

Karacan, S. (2012). “Hukuk ile Muhasebenin Kesişme Noktası: Adli Muhasebe”. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 4 (8), 105-128.

Karlıoğlu, İ. Karavardar, A. (2019). Adli Muhasebe Mesleğinin Muhasebe Meslek Mensupları Arasında Farkındalığı: Trabzon SMMMO Üyelerine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (56), 141-164.

Katı, M. (2022). Güncel Finans, Bankacılık ve Sigortacılık Çalışmaları, “Adli Muhasebe”, Editör: Ali Kahramanoğlu, Efeakademi Yayınları, İstanbul.

Kıllı, M. Ve Çeviren, S. M. (2017). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebe Farkındalıkları: Mersin İlinde Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (1), 87-108.

Kızıl, C., Akman, V. ve Yılmaz, B. (2019). Adli Muhasebe ve Adli Muhasebecilik Mesleğine Genel Bir Bakış, *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (1).

Özer, C. & Esmeray, A. (2021). Muhasebe Meslek Mensuplarının Adli Muhasebeciliğe İlişkin Farkındalık ve Algı Düzeyleri Farklılıkları. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13 (4), 3712-3727. <https://doi.org/10.20491/isarder.2021.1351>

Pehlivan, A. (2023). Adli Muhasebe Eğitimi ve Türkiye’de Adli Muhasebe Eğitiminin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma. Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon.

Taştan, H. (2018). Adli Muhasebe, İstanbul Okan Üniversitesi Yayınları.

Toraman, C., Abdioğlu, H. ve İşgüden, B. (2009). “Aklama Suçunun Önlenmesine Yönelik Çabalar: Adli Muhasebecilik Mesleği ve Uygulamaları”. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 11 (1).

Yamane, T. (2001). Temel Örneklem Yöntemleri (Çev: Alptekin Esin, M. Akif Bakır, Celal Aydın, Esen Gürbüzsel). Literatür Yayınları.

Yücel, E. (2011). Adli Muhasebecilik Mesleği ve Türkiye’deki Gelişme Potansiyeline Yönelik Bir Araştırma. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi, Bursa.



Enflasyon Düzeltmesinde Net Parasal Pozisyondaki Kâr veya Zararın Hesaplanması: Türk Bankacılık Sektörüne Yönelik Bir Araştırma

Zehra HABERAL¹

Öz

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama standardının amaçlarından birisi, işletmelerin gerek Finansal Durum Tablosu ve gerekse Kâr-Zarar Tablosu üzerindeki enflasyon etkisinin giderilerek işletmelerin gerçek durumunun belirlenmesi ve performanslarının daha doğru ölçülmesinin sağlanmasıdır. Finansal durum tablosunun düzeltilmesinde, parasal olmayan kalemlerin işletmeye giriş tarihleri esas alınarak fiyat hareketlerini yansıtan endekslerle düzeltilmesi ayrıca karşılaştırmalı tabloların sunumu için finansal tabloların aynı satın alma gücüne göre sunulması önem taşımaktadır. İşletmelerin parasal aktif ve parasal pasif kalemlerinin dağılımına göre satınalma gücü kazanç ve kayıpları ortaya çıkmakta ve tutarlar kâr-zarar tablosunda enflasyon kârı veya zararı olarak sunulmaktadır. Bu çalışmada parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç ve kayıplarının nasıl hesaplanması gerektiği açıklanmıştır. Araştırmada, bankacılık sektöründe faaliyet gösteren 38 bankaya ait 2022 yılı dönembaşı ve dönemsonu verileri kullanılarak bankaların satın alma gücü kazanç ve kayıpları hesaplanmıştır. Araştırma bulgularına göre, bankaların parasal aktif, parasal pasiflerinden çok olduğu için inceleme kapsamına alınan bankaların neredeyse tamamında satın alma gücü kaybı çıkmıştır. Özellikle kamu bankalarının aktif büyüklüklerinin diğer bankalara göre fazla olması satın alma gücü kaybını da bu bankalarda yüksek çıkmasına neden olmuştur. Ekonomik hayat içerisinde bankaların temel fonksiyonlarından biri de ekonominin fonlanmasıdır. Bu nedenle bankaların kullandığı krediler ve finansal yatırımlarının fazla olması nedeniyle aktifteki parasal kalemleri, pasifteki parasal kalemlerden daha çok olduğu için satın alma gücü kaybı çıkmıştır.

Anahtar Sözcükler: Enflasyon, Finansal Tablolarda Enflasyon Etkisi, Net Parasal Pozisyon, Parasal Kazançlar, Parasal Kayıplar (Satın Alma Gücü Kazanç/Kayıp).

JEL Kodları: M40, M41.

Calculation of Profit or Loss in Net Monetary Position in Inflation Adjustment: A Research on the Turkish Banking Sector

Abstract

One of the purposes of IAS 29 Financial Reporting Standards in Hyperinflationary Economies is to eliminate the effects of inflation on both the statement of financial position (balance sheet) and the statement of profit or loss and then determine the real situation of companies and measure their performances more accurately. While adjusting statement of financial position, it is important to adjust non-monetary items with indices reflecting price movements based on company entry dates and present financial statements according to the same purchase power for the presentation of comparative statements. According to the distribution of the company's monetary assets and liabilities, their purchase power and profits and losses occur and the sum is presented as inflation profit or loss in the profit-loss statement. In this research, it was aimed to explain how to calculate purchase power profit and loss caused by monetary items. Purchase power profits and losses of banks were calculated using the data at the beginning and end of the year belonging to 38 banks operating in the banking sector in 2022. According to research findings, purchase power loss occurred in almost all banks included in the study as banks' monetary assets were higher than monetary liabilities. The purchase power loss of public banks was higher because of their higher assets compared to others. One of the main functions of banks in economic life is the financing of the economy, therefore purchase power loss is high due to higher monetary assets than liabilities related to higher loans and financial investments provided by banks.

Keywords: Inflation, The Effect Of Inflation On Financial Statement, Net Monetary Position, Monetary Profits, Monetary Losses (Purchase Power Profit/Loss).

JEL Codes: M40, M41.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Zehra HABERAL, (Dr. Öğr. Üyesi), Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi Öğretim Üyesi, Ankara, Türkiye, E-mail: zhaberal@baskent.edu.tr ORCID: 0000-0002-4049-3554.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Haberal, Z. (2023). Enflasyon düzeltmesinde net parasal pozisyondaki kazanç veya kayıpların hesaplanması: Bankalar üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 121-140. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1300740>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Inflation causes general price levels to increase in the countries, and important changes in the purchase power of the money as a result of this effect. So, these values should be corrected according to inflation level to preserve fair values of companies' financial statements and operating results. Different indices are used to adjust financial statements according to general price changes. CPI and PPI indices are commonly used for this purpose in our country. According to CPI data; the consumer price index (CPI) was 36.08% and the producer price index (PPI) was 79.89% in 2021, while CPI increased to 64.27%, and PPI to 97.72% in 2022.

In an economy where inflation rates reach this level, money loses its purchasing power considerably. As a result, reporting of businesses, operating results and financial status without adjustment will not be meaningful and beneficial for users. Also, wrong profit distribution can be made in businesses, taxes can be determined incorrectly and wrong business policies can be applied.

In this study, it was aimed to calculate the differences related to net monetary position Profit or Loss (purchase power profit and loss caused by monetary items) with Turkish Banks' 2022 year data in the scope of IAS 29. In the calculations, changes in monetary assets and liabilities were considered common to the year in that calculation period. Therefore, sums were not extensively studied, the difference between net monetary items at the beginning and end of the period was determined and a net difference was found and this difference was adjusted according to the mean coefficient of the period. It is important to calculate purchase power profits and losses arising from banks' net monetary positions and transferred to the table during the adjustment of the banks' profit or loss statements, while income and expense items are adjusted. In our study, the situation in the banks will be evaluated by calculating the purchase power profits and losses of banks operating in our country.

Method of The Research

In our study, a data set containing 22 deposit banks, 10 development and investment banks and 6 participation banks was used. By taking the financial statements of these banks from PDP (Public Disclosure Platform) and reviewing them, items of net monetary position profit and loss of 2022 were adjusted according to inflation. In the calculation, it is assumed that the increases and decreases in monetary items during the period are widespread throughout the year, not in detail, but the difference between the net monetary items at the beginning of the period and the net monetary items at the end of the period is taken into account as a net difference, and the average index is used in the correction.

Findings of The Research

In our study, the purchase power profits and losses were calculated by using the data of the beginning and end of the period of 2022 belonging to 38 banks operating in the banking sector. According to research findings, because the banks' monetary assets were higher than monetary liabilities, purchase power loss was found in all banks included in this review. Purchase power loss sums were higher especially in public banks compared to other banks because of their higher size of assets.

Conclusion

According to the final calculations, it might be suggested that banks' net monetary positions according to both adjusted and historical data are generally negative. In other words, the sum of the monetary assets is greater than the sum of the monetary resources both in historical and adjusted data. Companies that have more monetary assets than monetary liabilities could experience a purchase power loss. Because this purchase power loss could not be reflected in the profit-loss statements, the

period profit sum would be reported as more than what it should have been or if the bank closed that period with a loss, the period loss sum would be lower than what it should have been. In the case of bank profit, uncorrected profit will result in unobtained profit to be distributed as dividends and tax sum to be overestimated. This in turn will cause the distribution of the company's capital instead of profit. In case, bank capital could not be protected nominally and physically.

Since loans and financial investments given in 2022 were higher than collected deposits in banks, and especially deposit banks, the sum of monetary assets was higher than liabilities and as a result, net monetary position loss occurred. Since Ziraat Bank, one of the public banks, increased its capital receipts by using resources from Treasury, purchase power loss in its monetary position would be higher.

1. GİRİŞ

Enflasyon, ülkelerde genel fiyat düzeyinin artmasına sebep olmakta, bunun etkisi ile de paranın satın alma gücünde önemli değişiklikler meydana gelmektedir. Muhasebe sürecinde temel ölçü birimi olarak kullanılan paranın değerinde meydana gelen değişiklikler de finansal tablolar üzerinde önemli etkilere neden olmaktadır. Bu bağlamda finansal muhasebe, bir organizasyondaki vazgeçilmez yönetim araçlarından birisidir. Amacı ise, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve gerçeğe uygun bir finansal görünümde yansıtarak ekonomik karar alıcılara faydalı bilgi sağlamaktır. Ancak enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde para, satın alma gücünü büyük oranda kaybeder ve farklı zamanlarda, hatta bazen aynı hesap döneminde meydana gelen işlemlerden ve diğer olaylardan kaynaklanan tutarları karşılaştırmak yanıltıcı olabilir (Matofali, 2022: 206). Bu durum sonucunda finansal tablo rakamları gerçeği göstermez ve bu tablolara dayanarak alınan kararlar hem işletmelerin faaliyetlerinin sürdürülebilirliğini olumsuz etkiler hem de küresel ölçekte yatırımcı ve borç veren açısından kaynak tahsis kararlarını olumsuz yönde etkileyebilir. Bu nedenle işletmelerin, finansal durumu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin gerçeğe uygun görünümü korumak için bu rakamların enflasyona göre düzeltilmesi önem taşımaktadır.

Finansal tabloların genel fiyat değişimlerine göre düzeltilmesinde farklı endeksler kullanılabilir. Ülkemizde de TÜFE ve ÜFE endeksleri bu amaçla yaygın olarak kullanılmaktadır. TÜFE sadece tüketim malları fiyatlarındaki yıllık ortalama artışı, ÜFE ise sadece üretim malları fiyatlarındaki yıllık ortalama artışı ölçmektedir. Ülkemizdeki düzenlemelere bakıldığında finansal raporlama çerçevelerine göre farklı endeks seçimlerinin önerildiği görülmektedir. Bunlar; MSUGT'ne göre finansal raporlama yapan işletmelerde 5024 sayılı VUK uygulamalarına göre yapılan düzeltmelerde Yİ-ÜFE'nin kullanılması, uluslararası finansal raporlama yapan firmalarda dünya uygulamalarına uyum sağlamak adına TÜFE'nin kullanımı tercih edilmektedir.

TÜİK verilerine göre; 2021 yılında Tüketici Fiyat Endeksi (TÜFE) % 36,08 ve Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi (Yİ-ÜFE) %79,89 olarak belirlenmiş, 2022 yılında oranlar daha da artmış ve TÜFE %64,27, ÜFE ise, %97,72 olarak açıklanmıştır. Enflasyon oranlarının bu düzeye ulaştığı bir ekonomide, para satın alma gücünü büyük oranda kaybetmektedir. Bunun sonucunda işletmelerin, faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun düzeltme yapılmaksızın raporlanması kullanıcılar açısından anlamlı ve faydalı olmayacaktır. Aynı zamanda işletmelerde, yanlış kâr dağıtımını yapılabilmekte, vergiler yanlış belirlenebilmekte ve yanlış işletme politikaları uygulanabilmektedir (Karasioğlu ve Erdemir, 2005: 146).

Ülkemizde 2021 yılında, enflasyon düzeltmesini gerekli kılabilecek şartların oluşması neticesinde, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 7 Ocak 2022 tarihinde Enflasyon Düzeltmesine ilişkin VUK Genel Tebliği Taslağı (Taslak) yayımlanmıştır. Ancak, 20 Ocak 2022 tarih ve 7352 sayılı Kanunun 1. maddesi ile eklenen “**Geçici Madde 33**” ile enflasyon düzeltmesi 2023 yılı sonuna ertelenmiştir. Buna göre, 2021 ve 2022 yılları finansal tablolarına enflasyon düzeltmesi uygulanmayacak, düzeltme 31.12.2023 tarihli yılsonu finansal tabloları için yapılacaktır. 31.12.2023 tarihli finansal tabloların enflasyon düzeltmesine tabi tutulması nedeniyle hesaplanan kâr veya zarar farkı geçmiş yıllar kârları ya da geçmiş yıllar zararları hesaplarında gösterilecek ve bu şekilde tespit edilecek olan kâr veya zarar 2023 hesap dönemi vergiye tabi kazancı ile ilişkilendirilmeyecektir.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 20 Ocak 2022 tarihinde yaptığı açıklamada “TFRS’yi uygulayan işletmelerin TMS 29’u uygulayıp uygulamayacağı konusunda da genel satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtan TÜFE oranlarını esas almaları gerektiğini, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından açıklanan TÜFE oranlarına göre son üç yılın genel satın alma gücündeki kümülatif değişikliğin %74,41 olarak gerçekleştiğini buna göre, TFRS’yi uygulayan işletmelerin

2021 yılına ait finansal tablolarında TMS 29 kapsamında herhangi bir düzeltme yapmalarına gerek bulunmadığını” belirterek, TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama’yı (IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies) uygulayıp uygulamayacakları konusunda oluşan tereddütleri ortadan kaldırmıştır.

Bankacılık sektöründe enflasyon muhasebesi uygulamaları ilk olarak Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından yayınlanan 14 sayılı tebliğ ile ele alınmıştır. BDDK tarafından hazırlanan “*Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine İlişkin Muhasebe Standardı*” Muhasebe Uygulama Yönetmeliğine ilişkin 14 sayılı tebliğ, yüksek enflasyon dönemlerinde kapsamları dâhilindeki kuruluşlarda finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin esas ve usullerin belirlenmesini amaçlamıştır. Standarda göre; banka finansal tablolarının düzeltilmesi işlemlerinde uygulanacak temel yöntem olarak Genel Fiyat Düzeyi Muhasebesi, düzeltmede kullanılacak endeks olarak da TEFE’nin kullanılması benimsenmiştir. Bankaların 2008 yılından itibaren uluslararası düzenlemelere paralel olarak uluslararası muhasebe standartlarını (TMS/IFRS) uygulamaya başlamasıyla yüksek enflasyon dönemlerinde TMS (IAS) 29 No’lu standart dikkate alınacaktır. TMS 29’da yüksek enflasyonlu ekonomilerde finansal raporların nasıl düzeltilmesi gerektiği konusu ele alınmaktadır. Genel olarak değerlendirildiğinde 14 sayılı tebliğ ile TMS 29 standart hükümleri birbirleriyle benzerlik göstermektedir. Bankalar için TMS/IFRS’ler yürürlüğe girdikten sonra muhasebe yönetmeliğindeki 14 sayılı tebliğ yürürlükten kalkarak yerini TMS 29 standart hükümlerine bırakmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye’deki bankaların 2022 yılı verileri kullanılarak TMS 29 kapsamında net parasal pozisyon kâr veya zararına (parasal kalemlerin neden olduğu satın alma gücü kazanç ve kaybının) ilişkin farkların hesaplanarak değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Hesaplamalarda, parasal kalemlerdeki artış ve azalışların hesaplama dönemindeki yıla yaygın olarak gerçekleştiği kabul edilmiştir. Bu nedenle tutarlar ayrıntılı olarak ele alınmamış, dönem başı net parasal kalemler ile dönem sonu net parasal kalemler arasındaki fark belirlenerek **net fark** belirlenmiş ve bu fark dönemin ortalama katsayısına göre düzeltilmiştir. Bankalarda Kâr veya Zarar tablosunun düzeltilmesinde, gelir ve gider kalemleri düzeltilirken, bankaların sahip olduğu net parasal pozisyondan doğan satın alma gücü kazanç ve kayıpları hesaplanarak tabloya yansıtılması önem taşımaktadır. Çalışmada ülkemizde faaliyet gösteren bankaların satın alma gücü kazanç ve kaybı hesaplanarak bankalardaki durumun değerlendirmesi yapılacaktır.

2. ENFLASYONUN FİNANSAL TABLOLARA ETKİSİ

Enflasyon muhasebesi, enflasyonun finansal tablolar üzerindeki etkisini dikkate alan bir muhasebe yöntemidir. Bir başka ifadeyle enflasyon muhasebesi, finansal tablo tarihindeki enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak parasal olmayan kalemlere ilişkin tutarların düzeltme katsayısı (enflasyon oranı-ÜFE veya TÜFE gibi) ile çarpılması sonucunda, bu tutarların satın alma gücü cinsinden hesaplanarak raporlanmasıdır.

Finansal tablolarda yapılacak düzeltmeler “TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Standardı” çerçevesinde yapılmaktadır. Bu standartta, enflasyon ortamında tarihi veya cari değerleri kullanarak hazırlanan finansal tabloların, finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücü esas alınmadığı sürece sağlıklı bir gösterge olarak kabul edilemeyeceği belirtilmektedir. Bu nedenle, konsolide finansal tablolar da dahil olmak üzere bu tabloların düzenlendiği tarihteki paranın satın alma gücüne göre düzeltilerek ifade edilmesi öngörülmektedir. Düzeltme yapılmaması durumunda finansal tabloların karşılaştırılabilir nitelikte olmayacağı ve yapılacak karşılaştırmaların yanıltıcı olacağı belirtilmektedir.

Standardın temel amacı, *geçerli para birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmelerin, finansal raporlamasına ilişkin rehberlik sağlamaktır* (PWC, 2006:6). Böylece şirketlerin parasal kalemlerinin satın alma gücünde ne kadar kaybettiğini ve parasal olmayan kalemlerinin satın alma gücünde ne kadar kazandığını basitçe anlatmaktır. Standarda göre yüksek enflasyon, bir ülkenin aşağıdaki unsurları içeren fakat bunlarla sınırlı olmayan, ekonomik koşulları

ile belirlenebilir (TMS 29 madde 3). Bu koşullar:

- Nüfusun çoğunluğunun, parasal servetlerini değer kaybından korumak için parasal olmayan yatırımlara yönelmesi veya satın alma gücünün korunabilmesi için Türk Lirasına göre değeri daha istikrarlı olan yabancı para varlıklarda tutmaları,
- Nüfusun çoğunluğunun parayla ilgili işlemlerdeki fiyatlamayı yerel para birimi yerine, değeri nispeten daha istikrarlı gördüğü yabancı para birimine göre belirlemesi,
- Kısa vadeli işlemlerde dahi, satın alma gücündeki kayıpları karşılamak için fiyatların vade farkı konularak belirlenmesi,
- Fiyatlar, faiz oranları ve ücretlerin “genel fiyat endeksine” bağlı olarak değişmesi,
- Son üç yıllık kümülatif enflasyon oranının %100’e yakın ya da bu oranın üstünde oluşması.

TMS 29, bir ekonominin yüksek enflasyonlu olduğunu gösterebilecek özellikleri açıklar ancak finansal tabloların yeniden düzenlenmesinin ne zaman gerekli hale geleceğinin muhakeme konusu olduğunu belirtir (İlter, 2012: 3). Finansal durum tablosuna ilişkin kalemlerin enflasyondan etkilenmesini; işletme varlıklarını ve kaynaklarını oluşturan ekonomik değerlerin fiyat hareketlerini izleyip izleyemediklerini göz önünde tutarak iki grupta ele alınmaktadır. Bunlar;

- Parasal Kalemler: Paranın satın alma gücündeki değişimler karşısında nominal değerlerini aynen koruyan, ancak satın alma güçleri (artan veya azalan) değişen kalemlerdir. Başka bir ifade ile Türk Lirası’nın değerindeki değişimler karşısında satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen nakit ve nakit benzeri kalemler ile nakit olarak tahsil edilecek veya ödenecek kalemleri ifade eder. Aynı zamanda parasal kalemler elde tutulan para ile para olarak alınacak veya ödenecek kalemlerdir.
- Parasal Olmayan Kalemler: Parasal kalemler dışında kalan ve işletmenin üretim faaliyetinde yer alan kalemlerdir (Deaconu, 2012: 50). Yani paranın satın alma gücündeki değişimler karşısında nominal değerleri değişen ancak satın alma güçleri aynı kalan kalemlerdir.

Bankaların finansal durum tablolarındaki parasal ve parasal olmayan kalemlere ilişkin sınıflandırma araştırma yöntemleri bölümünde belirtilmiştir.

Finansal durum tablosunun düzenlenmesi sırasında finansal durum tablosu kalemleri, cari ölçüm birimine göre ifade edilmemiş ise genel bir fiyat endeksi uygulanarak düzeltilir. Parasal kalemler finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihte, ulusal para biriminin satınalma gücüne göre ifade edildiklerinden ayrıca düzeltmeye tabi tutulmasına gerek yoktur. Bu kalemler finansal durum tablosuda aynen yer alır.

Diğer taraftan tüm parasal olmayan kalemlerin genel fiyat düzeyine göre cari değerleri belirlenir. Ayrıca yabancı paralı varlık ve kaynak hesapları dönem sonunda yürürlükte olan kurlara göre değerlendirildiğinden cari değerleri ile gösterilmekte dolayısıyla ayrıca tekrar düzeltmeye tabi tutulmazlar. Aynı şekilde dövize endeksli varlık ve kaynak hesapları finansal durum tablosu tarihindeki döviz kuruna göre düzeltilmiş cari değerleri ile finansal durum tablosuda gösterilmesi gerektiğinden tekrar düzeltilmezler. Çeşitli anlaşmalarla fiyat değişiklikleri belirli bir endekse bağlanmış olan tahviller ve krediler gibi varlık ve yükümlülükler, anlaşma şartları çerçevesinde finansal durum tablosu tarihindeki değerlerine getirilmesini sağlamak üzere düzeltilebilir. Nitelik itibari ile parasal olmayan kalemler finansal durum tablosunda tarihi maliyet veya net defter değeri (tarihi maliyet-birikmiş amortisman) ile gösterilir. Bu nedenle söz konusu kalemlerin tarihi maliyetlerinin (elde edilme maliyetlerinin) düzeltilmesinde elde edilme tarihinden finansal durum tablosunun düzenlendiği tarihine kadar geçen sürede genel fiyat endekslerinde meydana gelen

değişimler dikkate alınır (TMS 29 madde 11-25).

2.1. Enflasyonun Kâr veya Zarar Tablosu Üzerindeki Etkileri

Kâr veya zarar tablosu, işletmenin belirli bir dönemdeki gelişim yönünün değerlendirilmesi amacıyla ilgili dönemde elde edilen gelirlerin ve bu gelirlerin elde edilmesinde katlanılan giderlerin gösterildiği tablodur. İşletme gelişiminin sağlıklı olarak ölçülebilmesi için, yönetimin başarı derecesinin etkinliği, beklenen amaçlara ulaşış ulaşmadığı, işletmenin ekonomik dengesinin ve zayıf yönlerinin belirlenmesi gibi bilgilerin de dikkate alınması uygun olur (Akdoğan, 2004: 19). Kâr veya zarar tablosunun beklenen faydayı sağlayabilmesi için gerçek değerleri ile gösterilebilmesi bir başka ifadeyle tablo üzerindeki enflasyon etkilerinin giderilmesi gerekmektedir.

Kâr veya zarar tablosu kalemlerinin tamamı parasal olmayan kalem olarak dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla ilk olarak bu kalemlerin hangi tarihlerde gerçekleştikleri belirlenmelidir. Daha sonra bu tarihlerdeki düzeltme katsayıları belirlenmeli ve ilgili gelir ve giderler bu katsayıyla düzeltilmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanunla değişik mükerrer 298'inci maddesine göre; genel olarak uygulamada, kâr veya zarar tablosu kalemlerinin düzeltilmesinde *toplulaştırılmış yöntemlerden* dönem ortalama düzeltme katsayısı kullanılarak uygulanan *basit ortalama yöntem* de tercihen kullanılabilir.

TMS 29'a göre bütün gelir ve gider unsurları, paranın satın alma gücüne göre yeniden ifade edilmiş haliyle gelir ve giderlerin tahakkuk tarihleri dikkate alınarak düzeltilir.

Bankalarda gelirler ve giderler ağırlıklı olarak parasal varlıklardan ve parasal kaynaklardan oluşmaktadır. Bu nedenle, kâr veya zarar tablosunda parasal olmayan kalemlerden doğan gelir ve gider unsurları daha az olmaktadır. Örneğin; amortisman giderleri bankaların kâr zarar tablolarında çok düşük düzeydedir.

Bilindiği gibi parasal olmayan kalemlerden doğan gelir ve gider unsurları, parasal olmayan kalemin düzeltme katsayısı ile düzeltilmektedir. Oysa parasal kalemlerle ilişkili olarak doğan gelir ve gider unsurları ortaya çıktıkları tarihteki endekse göre düzeltilmektedir. Yukarıda da vurgulandığı gibi dönem içinde ortaya çıkan bu gelir ve gider unsurları döneme yaygın olarak ortaya çıktığı varsayıldığında dönemin ortalama endeksine göre de düzeltilebilmektedir.

Bankaların varlıklarında ve kaynaklarında parasal kalemlerin çoğunlukta olması nedeniyle, bankaların gelirlerinin önemli bir kısmı faiz gelirlerinden, giderlerinin önemli kısmı ise faiz giderlerinden oluşmaktadır. Bunun yanı sıra bankaların müşterilerine verdikleri hizmetler karşılığında aldıkları ücret ve komisyonlar faiz dışı oluşan bir gelir kalemidir. Bankaların bu gelirlerini enflasyonist ortamda arttırmaları çok zordur (Öztürk, 2006: 91). Bankaların faiz giderlerinin dışında, personel giderleri, yönetim giderleri, komisyon giderleri, bina ve teçhizat giderleri, kira giderleri, araştırma giderleri gibi giderleri de bulunmaktadır. Enflasyon etkisi dikkate alınmadığında, bazı gider hesapları fiyat artışını yansıtmadığından daha düşük tutarlarla kâr veya zarar tablosunda yer almaktadır. Bu da, işletmenin fiktif kârlar elde etmesine neden olmaktadır (Açık, 2006: 350).

Sonuç olarak, gelir ve gider unsurları üzerindeki fiyat hareketlerinin etkisi dikkate alınmadığı sürece kâr veya zarar tablosu gerçeği yansıtmayacaktır. Bu nedenle gerek finansal durum tablosunun gerekse kâr veya zarar tablosunun fiyat artışlarını dikkate alarak yeniden düzenlenmesi önem taşımaktadır. Düzeltilmiş tabloların dikkate alınarak analizlerinin yapılması kullanıcılar açısından da daha faydalı bilgi sağlayacaktır (Akdoğan, 2004: 26).

3. NET PARASAL POZİSYONDAKİ KAZANÇ VEYA KAYIPLARIN HESAPLANMASI

Bir işletmenin enflasyon dönemlerinde anapara ve getirileri enflasyona göre değişmeyen parasal varlık ve yükümlülük bulundurması halinde, bu işletmenin parasal varlıkları, parasal yükümlülüklerinden fazla ise işletme satın alma gücü kaybına uğrar, parasal yükümlülükleri parasal varlıklarından fazla ise de işletme satın alma gücü kazanır. Bir başka ifade ile net parasal

pozisyondaki kazanç veya kayıp, parasal varlıkların (parasal olmayan varlıklardan büyükse) dönem boyunca enflasyona karşı ne kadar satın alma gücü kaybettiğini veya durum tam tersi ise ne kadar kazandığını ifade eden tutardır.

Net parasal pozisyondan kaynaklanan söz konusu kazanç ve kayıplar, TMS 29’da belirtilen esaslar çerçevesinde hesaplanarak, kâr veya zarar tablosunda net parasal pozisyon kârı veya zararı hesabında gösterilir. Net parasal pozisyon üzerindeki bu kazanç veya kayıp, parasal olmayan varlıkların, özkaynakların ve kâr zarar tablosundaki kalemlerin yeniden düzenlenmesi ile endekse bağlı varlık ve yükümlülüklerin düzeltilmesinden kaynaklanan fark olarak dikkate alınır. Kazanç veya kayıp, genel fiyat endeksindeki değişimin, parasal varlıklar ile parasal yükümlülükler arasındaki farkın olduğu dönemin ağırlıklı ortalamasına uygulanması suretiyle tahmin edilebilir. Net parasal pozisyondaki kazanç veya kaybın kâr veya zarara dâhil edilmesi ve ayrı olarak açıklanması gerekir (TMS 29: 9).

TMS 29’da 13. maddeye göre fiyatlardaki değişikliklere anlaşıma ile bağlanan varlık ve borçlarda yapılan düzeltme, net parasal pozisyondaki kazanç veya kayıptan mahsup edilir. Faiz gelir ve giderleri ile yatırılan veya ödünç alınan fonlara ilişkin kur farkları gibi diğer gelir ve gider kalemleri de net parasal pozisyonla ilişkilendirilir. Bu tür kalemler ayrı olarak açıklanmakla birlikte, kâr veya zarar tablosunda net parasal pozisyon kazanç veya kaybı ile birlikte sunulması yararlı olabilir (TMS 29: 28).

TMS 29 öncesi yürürlükte olan BDDK tebliğinde de getirileri ve anaparaları enflasyona endekslenmiş kalemler net parasal pozisyon kâr ya da zararı ile ilişkilendirilmektedir. Sağlanan ya da kullandırılan fonlara ilişkin faiz ve kur farkı gelir ve giderleri gibi kâr ya da zarar tablosu kalemleri de net parasal pozisyon kâr ya da zarar kalemi ile ilişkilendirilmektedir. Kâr ya da zarar tablosunda ayrıca açıklanması öngörülen bu kalemler, net parasal pozisyon kazanç ve kaybının toplu olarak görülmesini sağlamak amacıyla dipnotlarda yer verilmektedir.

Parasal varlık ve parasal borçların farkından doğan kazanç veya kayıpların hesaplamasında, Net Parasal Pozisyon Kâr/Zarar Tablosu yöntemi veya kolaylaştırıcı yöntem olarak Finansal Durum Tablosu yöntemi kullanılabilir. Standardın (TMS 29) 37. maddesinde, aynı ekonominin para biriminde raporlama yapan tüm işletmeler tarafından finansal tabloların düzeltilmesinde, satın alma gücündeki değişiklikleri yansıtan genel bir fiyat endeksinin kullanmasının gerektiği vurgulanmıştır.

Tablo 1’de gösterildiği gibi Net Parasal Pozisyon Kâr/Zarar Tablosu hazırlanarak yapılan hesaplamada, öncelikle dönem başı hem tarihi hem de düzeltilmiş parasal varlıklar ile düzeltilmiş parasal borçlar arasındaki fark belirlenir, yıl içinde gelirler (faiz gelirleri ve faiz dışı gelirleri), parasal olmayan varlık satışları, sermaye artırımını, parasal olmayan pasif artışları yoluyla net parasal kalemlerde artış yaratan kalemler farka eklenir, parasal olmayan varlık alımları, kâr payı ödemeleri, parasal olmayan pasif azalışları, vergi karşılıkları gibi net parasal kalemlerde azalış yaratan kalemler farktan çıkartılır. Bunun sonucunda dönem sonundaki tarihi ve düzeltilmiş net parasal değerler bulunur. Düzeltilmiş net parasal değerler ile tarihi net parasal değerler arasındaki fark ise enflasyon kazanç ya da kaybını vermektedir.

Tablo 1: Net Parasal Kâr/Zarar Tablosu

Net Parasal Kâr/Zarar Tablosu		
A. Dönem Başı Net Parasal Pozisyon	Tarihi	Düzeltilmiş
1. Dönem Başı Parasal Varlıklar		
2. Dönem Başı Parasal Borçlar (-)		
B. Dönem İçinde Net Parasal Pozisyonda Artış Yaratın İşlemler (+)		
C. Dönem İçinde Net Parasal Pozisyonda Azalış Yaratın İşlemler (-)		
D. Dönem Sonunda Olması Gereken Net Parasal Pozisyon (A+B-C)		
E. Dönem Sonu Net Parasal Pozisyon		
1. Dönem Sonu Parasal Varlıklar		
2. Dönem Sonu Parasal Borçlar (-)		
F. Net Parasal Pozisyon Kâr veya Zararı (E-D)		

4. ARAŞTIRMANIN AMACI, YÖNTEMİ VE HİPOTEZLERİ

Amaç

Bu çalışmada bankaların 2022 yılı dönem başı (2021 yılı dönem sonu) ve 2022 yılı sonu parasal varlık ve parasal pasif kalemleri kullanılarak net parasal pozisyon hesaplanacaktır. Bu amaçla, Türkiye'deki bankaların finansal tablolarında yer alan parasal aktif ve parasal pasif kalemler belirlenmiş, bu kalemler enflasyona göre düzeltilmiş ve net parasal pozisyon kazanç veya kaybı tutarları hesaplanarak enflasyonun bankaların parasal kalemleri üzerindeki etkileri karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Yöntem

Bu çalışmada nicel araştırma yapılmıştır. Türkiye'de bankacılık sistemine kayıtlı 57 banka bulunmaktadır. Bunlardan 32'si mevduat bankası, 16'sı kalkınma ve yatırım bankası, 6'sı katılım bankası ve 3'ü de TMSF (Türkiye Mevduat ve Sigorta Fonu) bünyesindeki bankalardır. Bu bankalardan yabancı sermayeli 10 mevduat bankasının, 6 kalkınma ve yatırım bankası ve TMSF bünyesindeki bankalarla ilgili veriye ulaşılamamıştır. Bu nedenle çalışmada 22 mevduat bankası, 10 kalkınma ve yatırım bankası ve 6 katılım bankasından oluşan veri seti kullanılmıştır. Bu bankaların KAP'dan (Kamuyu Aydınlatma Platformu) alınan finansal tabloları incelenerek 2022 yılına ait net parasal pozisyon kâr veya zararının belirlenmesindeki kalemler enflasyona göre düzeltilmiştir. Hesaplama parasal kalemlerdeki dönem içerisinde meydana gelen artış ve azalışların yıla yaygın olduğu kabul edilerek ayrıntılı olarak değil, dönem başı net parasal kalemler ile dönem sonu net parasal kalemler arasındaki fark belirlenerek **net fark** olarak dikkate alınmış ve düzeltmede ortalama endeks kullanılmıştır.

Net parasal pozisyonun sonucuna göre farklı örüntüler ortaya çıkabilmektedir. Bu örüntüler aşağıdaki gibidir:

- Dönem başı parasal aktif dönem başı parasal pasiften **fazla ise** ve aynı şekilde dönem sonu parasal aktif, parasal pasiften **fazla ise** satın alma gücü kaybı söz konusu olur.
- Dönem başı parasal aktif dönem başı parasal pasiften **az ise** ve aynı şekilde dönem sonu parasal aktif, parasal pasiften **az ise** satın alma gücü kazancı söz konusu olur.
- Dönem başı parasal aktif dönem başı parasal pasiften **fazla ise** ve aynı şekilde dönem sonu parasal aktif parasal pasiften **az ise** satın alma gücü kazancı söz konusu olur.

iv. Dönem başı parasal aktif dönem başı parasal pasiften **az ise** ve dönem içinde parasal varlıklardaki girişler, parasal kalemlerdeki azalışlardan **az ise** aynı şekilde dönem sonu parasal aktif, parasal pasiften **az ise** satın alma gücü kazancı söz konusu olur.

v. Dönem başı parasal aktif dönem başı parasal pasiften **az ise** ve dönem içinde parasal varlıklardaki girişler, parasal kalemlerdeki azalışlardan **fazla ise** aynı şekilde dönem sonu parasal aktif, parasal pasiften **az ise** satın alma gücü kazancı söz konusu olur.

vi. Dönem başı parasal aktif dönem başı parasal pasiften **az ise** ve dönem içinde parasal varlıklardaki girişler, parasal kalemlerdeki azalışlardan **fazla ise** ve aynı şekilde dönem sonu parasal aktif, parasal pasiften **fazla ise** satın alma gücü kaybı söz konusu olur.

4.1. Bankalar Üzerine Bir Araştırma

Bu bölümde, Türkiye’de bulunan bankaların 2022 yılı dönem başı ve dönem sonu verileri kullanılarak bankaların sahip olduğu net parasal pozisyondan doğan satın alma gücü kazanç ve kayıpların 2022 yılı için hesaplanarak, net parasal pozisyon kazanç veya kaybına ilişkin ölçüm yapılacaktır.

Banka finansal durum tablosunda yer alan varlıklar ve kaynakların Hesap Planı’ndaki sınıflandırması diğer işletmelerin sınıflandırmasından farklılık göstermektedir. Tablo 2’de bankalara ait finansal durum tablosu örneğine yer verilmiştir.

Tablo 2: Bankalarca Düzenlenen Finansal Durum Tablosu

VARLIKLAR	YÜKÜMLÜLÜKLER
Finansal Varlıklar (Net)	Mevduat
İtfa Edilmiş Maliyeti İle Ölçülen Finansal Varlıklar (Net)	Alınan Krediler
Satış Amaçlı Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlıklar (Net)	Para Piyasalarına Borçlar
Ortaklık Yatırımları	İhraç Edilen Menkul Kıymetler (Net)
Maddi Duran Varlıklar (Net)	Fonlar
Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net)	Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr Zar. Yan. Fin. Yük.
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Net)	Türev Finansal Yükümlülükler
Cari Vergi Varlığı	Faktoring Yükümlülükleri
Ertelenmiş Vergi Varlığı	Kiralama İşlemlerinden Yükümlülükler (Net)
Diğer Aktifler (Net)	Karşılıklar
	Cari Vergi Borcu
	Ertelenmiş Vergi Borcu
	Satış Amaçlı Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlık Borçları (Net)
	Sermaye Benzeri Borçlanma Araçları
	Diğer Yükümlülükler
	Özkaynaklar

Kaynak: tbb.org.tr

Enflasyonun banka finansal durum tablosundaki hesapları üzerindeki etkisini incelerken, finansal tablo kalemlerinin parasal ve parasal olmayan kalemler olarak gruplandırılması gerekmektedir. Bunun nedeni parasal ve parasal olmayan kalemlerin enflasyondan etkilenme biçimlerinin aynı olmamasıdır. Araştırma konumuz olan bankaların finansal durum tablolarındaki parasal ve parasal olmayan kalemlere ilişkin sınıflandırma Tablo 3 ve 4'te gösterildiği gibidir.

Tablo 3: Banka Finansal Durum Tablosundaki Parasal Kalemler

PARASAL VARLIKLAR	PARASAL YÜKÜMLÜLÜKLER
-Finansal Varlıklar -Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar Zarara Yansıtılan Finansal Varlıklar* -İtfa Edilmiş Maliyeti ile Ölçülen Finansal Varlıklar (Net) -Cari Vergi Varlığı -Ertelenmiş Vergi Varlığı* -Diğer Finansal Varlıklar	-Mevduat -Alınan Krediler -Para Piyasalarına Borçlar -İhraç Edilen Menkul Kıymetler (Net) -Fonlar -Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kâr veya Zarara Yansıtılan Finansal Yükümlülükler -Türev Finansal Yükümlülükler -Faktoring Yükümlülükleri -Kiralama İşlemlerinden Yükümlülükler (Net) -Karşılıklar -Cari Vergi Borcu -Satış Amaçlı Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlık Borçları (Net) -Sermaye Benzeri Borçlanma Araçları -Diğer Yükümlülükler -Ertelenmiş Vergi Borcu

Tablo 4: Banka Finansal Durum Tablosu Parasal Olmayan Varlıklar ve Yükümlülükler

PARASAL OLMAYAN VARLIKLAR	PARASAL YÜKÜMLÜLÜKLER OLMAYAN
-Gerçeğe uygun değer farkı kar veya Zarara yansıtılan finansal varlıklardan diğer finansal varlıklar -Gerçeğe uygun değer farkı kar veya Zarara yansıtılan ya da öz kaynaklara yansıtılan finansal yatırımlar -Satış Amaçlı Elde Tutulan ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Duran Varlıklar (Net) -Ortaklık Yatırımları -Maddi Duran Varlıklar (Net) -Maddi Olmayan Duran Varlıklar (Net) -Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller (Net) -Diğer Aktifler (Net) (peşin ödenmiş giderler vs)	-Peşin tahsil edilmiş gelirler vs -Özkaynaklar

* Finansal varlıklar içerisinde gerçeğe uygun değer ile değerlendirilen menkul kıymetler olması durumunda nitelik itibari ile parasal olmayan kalem olsa bile dönem sonunda gerçeğe uygun değerle değerlendirildiğinden önemli bir farklılık yaratmayacağı düşüncesiyle parasal kalemler içerisinde işlem görmüştür. Ancak maliyet değeri ile değerlendirilen herhangi bir hisse senedi olması durumunda parasal olmayan kalem olarak dikkate alınır.

* Ertelenmiş vergi varlığı veya vergi yükümlülüğünü uygulamada bazıları parasal olmayan kalem gibi mütala ederken bazıları parasal kalem olarak kabul etmektedir. Pratikliği açısından ve finansal durum tablosu toplamı içinde tutarının önemli olmaması nedeniyle bu kalem araştırmada parasal kalem olarak kabul edilmiştir.

Yukarıda verilen finansal tablo kalemlerinden parasal kalemleri dikkate alarak bankalardaki net parasal pozisyon kaybı/kazancı hesaplamaları yapılmıştır. TÜFE verilerine göre düzeltmede kullanılan formül aşağıdaki gibidir.

$$\begin{aligned} \text{Parasal varlık ve yükümlülükler} &= \text{Aralık 2022 Endeks/Aralık 2021 Endeks} \\ &= 1.128,45/ 686.95 \\ &= \mathbf{1,64} \end{aligned}$$

Dönem başı finansal durum tablosunda parasal kalemler, dönem sonu endeks dönem başı endeks katsayısına göre düzeltilerek, dönem sonundaki liranın satın alma gücüne göre ifade edilmiş olacaktır. Dönem sonu finansal durum tablosunda ise, herhangi bir düzeltmeye gerek olmadan parasal kalemler aynen tarihi değerleri ile yer alacaktır. Özellikle önceki dönem ile cari dönem finansal durum tablosunun karşılaştırılmalı olarak sunulabilmesi için önceki dönem finansal durum tablosunun (dönem başı finansal durum tablosu) cari dönem sonu paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi gerekir.

Aşağıda tek bir bankaya ait parasal kazanç/kaybın hesaplanma sürecine ilişkin örnek verilmiştir. Aynı hesaplama yöntemi uygulanarak bankalara ait net parasal pozisyon kazanç/kaybı tablo halinde listelenmiştir.

Tablo 5: Halk Bankası 2022 Yılı Net Parasal Pozisyon (Satın Alma Gücü) Kazanç/Kaybı

HALK BANKASI-NET PARASAL POZİSYON			
	TARİHİ DEĞER	DÜZELTME KTSAYISI	DÜZELTİLMİŞ DEĞER
Dönem Başı Net Parasal Pozisyon	29.088.387	1,64	47.701.425
1- Dönem Başı Parasal Varlıklar	916.761.082	1,64	1.503.488.174
2-Dönem Başı Parasal Borçlar (-)	(887.674.847)	1,64	(1.455.786.749)
Dönem İçinde Net Parasal Pozisyonda Artış/Azalış Yaratın İşlemler (+/-) <i>(Dönem sonu net parasal pozisyon- Dönem Başı net parasal pozisyon)</i>	33.438.238	1,18	39.457.121
Dönem Sonunda Olması Gereken Net Parasal Pozisyon (A+B)	62.524.473		87.158.546
Dönem Sonu Net Parasal Pozisyon	62.524.473		62.524.473
1- Dönem Sonu Parasal Varlıklar	1.408.996.145		
2-Dönem Sonu Parasal Borçlar (-)	(1.346.471.672)		
Net Parasal Pozisyon Kaybı	-		(24.634.073)

Diğer bankaların net parasal pozisyon kaybı/kazancı da yukarıdaki gibi hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalara ilişkin sonuçlar aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Mevduat Bankalarının parasal kalemlerini elde tutmaktan kaynaklanan enflasyon kazanç ve kayıplarının (net parasal pozisyon) hesaplanması ise aşağıdaki gibidir.

Tablo 6: Mevduat Bankaları Net Parasal Pozisyon (Satın Alma Gücü) Kazanç/Kaybı

	2022 Yılı dönem başı verileri							Dönem içi net parasal pozisyon değişimi			2022 Yılı dönem sonu verileri			NET PARASAL POZİSYON
	Tarihsel Değer				Düzeltilmiş Değer						Tarihsel/Düzeltilmiş Değer (katsayı 1)			
(milyon TL)	D.Başı 2022 Parasal Aktif	D.Başı 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	D.B / D.S	D.Başı 2022 Parasal Aktif	D.Başı 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	Tarihi Parasal Pozisyon (+/-)	D.K	Düzeltilmiş Parasal Pozisyon (+/-)	D.Sonu 2022 Parasal Aktif	D.Sonu 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	KAZANÇ/KAYBI
	(A)	(B)	A-B) = (C)	(KI)	(AxK1)	(BxK1)	Cx K1 = (D)	G-C = (H)	(K2)	(HXK2 = (I)	(E)	(F)	(E-F= (G)	D+I-G= (J)
Akbank	755.153	686.839	68.314	1,64	1.238.451	1.126.415	112.035	66.743	1,18	78.756	1.128.745	993.688	135.057	(55.735)
Burgan Bank	40.064	39.497	566	1,64	65.705	64.775	929	2.002	1,18	2.362	61.222	58.654	2.568	(723)
Denizbank	390.751	366.835	23.915	1,64	640.832	601.610	39.221	21.663	1,18	25.562	615.717	570.138	45.578	(19.205)
Deutsche Bank	5.851	4.919	931	1,64	9.596	8.068	1.527	808	1,18	953	11.326	9.586	1.739	(741)
Fibabank	44.368	42.820	1.548	1,64	72.765	70.225	2.539	3.110	1,18	3.670	72.265	67.606	4.658	(1.550)
Garanti Bankası	841.002	770.174	70.827	1,64	1.379.244	1.263.086	116.157	65.257	1,18	77.003	1.286.539	1.150.454	136.084	(57.076)
Halkbank	916.761	887.674	29.086	1,64	1.503.488	1.455.786	47.701	33.438	1,18	39.457	1.408.996	1.346.471	62.524	(24.634)
Hsbc Bank	75.306	71.316	3.989	1,64	123.501	116.958	6.543	3.021	1,18	3.565	87.657	80.645	7.011	(3.097)
Icbc Turkey	39.238	37.747	1.490	1,64	64.350	61.906	2.444	1.434	1,18	1.692	61.752	58.827	2.924	(1.212)
Ing Bank	87.929	77.826	10.102	1,64	144.204	127.635	16.568	2.348	1,18	2.771	106.887	94.436	12.451	(6.888)

İş Bankası	1.083.383	1.028.235	55.147	1,64	1.776.749	1.686.306	90.442	70.537	1,18	83.233	1.631.064	1.505.378	125.685	(47.991)
Mufg	23.365	21.923	1.442	1,64	38.320	35.954	2.365	547	1,18	646	36.617	34.627	1.990	(1.021)
Odea Bank	54.840	51.899	2.941	1,64	89.938	85.114	4.823	748	1,18	883	67.646	63.955	3.690	(2.017)
Qnb Bank	379.235	361.696	17.538	1,64	621.946	593.182	28.763	20.429	1,18	24.107	614.836	576.867	37.968	(14.902)
Rabobank	2.220	1.002	1.217	1,64	3.641	1.644	1.996	97	1,18	115	1.412	97	1.315	(796)
Şekerbank	50.902	50.678	223	1,64	83.479	83.113	366	1.615	1,18	1.906	63.983	62.143	1.839	(433)
Turkish Bank	2.369	2.183	186	1,64	3.885	3.580	305	21	1,18	25	2.932	2.724	207	(123)
Turkland	4.924	4.540	383	1,64	8.075	7.445	629	92	1,18	109	7.264	6.788	476	(262)
Türk Ekonomi Bankası	197.242	184.797	12.444	1,64	323.477	303.068	20.409	11.419	1,18	13.474	281.255	257.391	23.863	(10.019)
Vakıfbank	1.019.907	974.701	45.206	1,64	1.672.648	1.598.509	74.138	42.419	1,18	50.054	1.688.131	1.600.506	87.625	(36.567)
Yapı Kredi	769.848	717.331	52.516	1,64	1.262.551	1.176.423	86.127	57.592	1,18	67.958	1.168.113	1.058.005	110.108	(43.977)
Ziraat Bankası	1.469.897	1.392.390	77.506	1,64	2.410.632	2.283.520	127.111	85.695	1,18	101.121	2.502.243	2.339.040	163.302	(65.029)

Tablo 6’da görüldüğü gibi bankaların tamamında enflasyona göre yapılan düzeltme işlemleri neticesinde parasal değerleri elde bulundurma sonucu ortaya çıkan **net parasal pozisyon kaybı** ortaya çıkmıştır. Bu tutar, dönem başı net parasal kalemlerin düzeltilmiş tutarına (D), dönem içinde net parasal kalemlerdeki değişimin düzeltilmiş tutarları ilave edilerek dönem sonunda olması gereken net parasal pozisyon bulunmuş (D+I) ve bu tutarla dönem sonu net parasal pozisyon farkı karşılaştırılarak (D+I-G) satın alma gücü kazanç veya kaybı hesaplanmıştır.

Bankaların aktifinde yer alan kredilerin aktif büyüklüğüne oranının, pasifte bulunan mevduatın aktif büyüklüğüne oranından yüksek olması nedeni ile net parasal pozisyon kaybı ortaya çıkmaktadır. Bu dönemde bankaların genel olarak kredi kullandırma eğilimlerinin daha yüksek olduğu söylenebilir. En fazla birinci sırada Ziraat Bankası’nda net parasal pozisyon kaybı 65.029 Milyon TL iken ikinci sırada Garanti Bankası 57.076 Milyon TL ve üçüncü sırada Akbank 55.735 Milyon TL olarak gerçekleşmiştir. Bunu İşbankası 47.991 Milyon TL ile, Yapı Kredi Bankası 43.977 Milyon TL ve Vakıfbank 36.567

Milyon TL ile takip etmiştir.

Kamu sermayeli mevduat bankalarındaki durumu ayrıca Tablo 7'deki gibi tekrar gösterebiliriz.

Tablo 7: Kamusal Sermayeli Mevduat Bankaları Net Parasal Pozisyon (Satın Alma Gücü) Kaybı/Kazancı

	2022 Yılı dönem başı verileri							Dönem içi net parasal pozisyon değişimi			2022 Yılı dönem sonu verileri			NET PARASAL POZİSYON
	Tarihsel Değer				Düzeltilmiş Değer				Tarihsel/Düzeltilmiş Değer (katsayı 1)					
(milyon TL)	D.Başı 2022 Parasal Aktif	D.Başı 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	D.B / D.S	D.Başı 2022 Parasal Aktif	D.Başı 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	Tarihi Parasal Pozisyon (+/-)	D.K	Düzeltilmiş Parasal Pozisyon (+/-)	D.Sonu 2022 Parasal Aktif	D.Sonu 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	KAZANÇ/KAYBI
	(A)	(B)	A-B) = (C)	(KI)	(AxK1)	(BxK1)	Cx K1 = (D)	G-C = (H)	(K2)	(HXK2 =I)	(E)	(F)	(E-F= (G)	D+I-G= (J)
Halkbank	916.761	887.674	29.086	1,64	1.503.488	1.455.786	47.701	33.438	1,18	39.457	1.408.996	1.346.471	62.524	(24.634)
Vakıfbank	1.019.907	974.701	45.206	1,64	1.672.648	1.598.509	74.138	42.419	1,18	50.054	1.688.131	1.600.506	87.625	(36.567)
Ziraat Bankası	1.469.897	1.392.390	77.506	1,64	2.410.632	2.283.520	127.111	85.695	1,18	101.121	2.502.243	2.339.040	163.302	(65.029)

Bankacılık sektörünün tamamı dikkate alındığında net parasal pozisyon kaybının kamu bankalarında fazla olduğu görülmektedir. Bu nedenle Tablo 7'de kamu bankaları ayrıca gösterilmiştir. Kamu bankaları içinde Ziraat Bankası'nın parasal kalemlerinin neden olduğu satın alma gücü kaybı 65.029 Milyon TL ile diğer bankalara göre fazla olmuştur. Vakıflar Bankası'nın net parasal pozisyon kaybı 36.567 Milyon TL, Halk Bankası'nın ise 24.634 Milyon TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 8: Kalkınma ve Yatırım Bankaları Net Parasal Pozisyon (Satın Alma Gücü) Kazanç/ Kaybı

	2022 Yılı dönem başı verileri							Dönem içi net parasal pozisyon değişimi			2022 Yılı dönem sonu verileri			NET PARASAL POZİSYON
	Tarihsel Değer			D.B / D.S	Düzeltilmiş Değer						Tarihsel/Düzeltilmiş Değer (katsayı 1)			
(milyon TL)	D.Baş 2022 Parasal Aktif	D.Baş 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK			D.Baş 2022 Parasal Aktif (AxK1)	D.Baş 2022 Parasal Pasif (BxK1)	NET PARASAL FARK	Tarihi Parasal Pozisyon (+/-)	D.K	Düzeltilmiş Parasal Pozisyon (+/-)	D.Sonu 2022 Parasal Aktif	D.Sonu 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK
	(A)	(B)	A-B) = (C)	(K1)			Cx K1 = (D)	G-C = (H)	(K2)	(HXK2 = (I)	(E)	(F)	(E-F= (G)	D+I-G= (J)
Aktif Yatırım	33.910	31.620	2.289	1,64	55.613	51.858	3.755	2.236	1,18	2.638	48.163	43.636	4.526	(1.868)
Bank Of America Yatırım	193	1.885	(1.691)	1,64	317	3.091	(2.773)	3.225	1,18	3.806	5.289	3.755	1.534	501
Diler Yatırım	225	40	185	1,64	369	65	303	9	1,18	11	291	96	195	(120)
Golden Global Yatırım	784	630	154	1,64	1.286	1.033	252	593	1,18	699	2.515	1.768	747	(205)
GSD Yatırım	818	438	380	1,64	1.342	718	623	155	1,18	184	977	440	536	(271)
Nurol Yatırım	6.794	6.241	552	1,64	11.142	10.235	906	1.409	1,18	1.662	17.085	15.123	1.962	(607)
Pasha Yatırım	3.322	2.955	367	1,64	5.449	4.847	602	166	1,18	195	5.873	5.340	533	(264)
Türkiye İhracat Kredi Bankası	48.318	43.913	4.405	1,64	79.242	72.017	7.225	2.326	1,18	2.745	91.578	84.846	6.732	(3.238)

Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası	84.392	79.070	5.321	1,64	138.403	129.676	8.727	4.135	1,18	4.880	114.086	104.629	9.457	(4.150)
Türkiye Sınai ve Kalkınma	322.280	307.827	14.452	1,64	504.836	504.836	23.702	9.042	1,18	10.670	345.781	322.286	23.495	(10.877)

Tablo 8’de kalkınma ve yatırım bankalarının düzeltilmiş verilerine yer verilmiştir ve bu bankaların biri hariç diğerlerinde net parasal pozisyon **kayı** olduğu belirlenmiştir. Kalkınma ve yatırım bankalarının net parasal pozisyon kaybının mevduat bankalarına göre oldukça düşük çıktığı görülmektedir. Bu durum, kalkınma ve yatırım bankalarının mevduat toplamaları nedeniyle özkaynak toplamalarının yabancı kaynaklar toplamına göre yüksek olmasından kaynaklanmaktadır. Kısacası, kalkınma ve yatırım bankalarının kaynak yapısında özkaynaklar önemli bir yer tutmaktadır. Bunun sonucunda parasal kaynaklar toplamı, parasal varlıkların toplamına göre az olmakta, bu da net parasal pozisyonlarının negatif çıkmasına neden olmaktadır. Bu grupta da 2022 yılı için en fazla satın alma gücü kaybı 10.877 Milyon TL ile Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası’nda gerçekleşmiş, onu 4.150 Milyon TL ile Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası, 3.238 Milyon TL ile Türkiye İhracat Kredi Bankası ve 1.868 Milyon TL ile Aktif Yatırım takip etmiştir.

Bu grupta Bank Of America Yatırım’da 501 Milyon TL net parasal pozisyon kazancı gerçekleşmiştir. Tüm hesaplamalar dikkate alındığında da sadece Bank Of America Yatırım’da net parasal pozisyon kazancı gerçekleştiği görülmektedir.

Tablo 9: Katılım Bankaları Net Parasal Pozisyon (Satın Alma Gücü) Kazancı/Kaybı

	2022 Yılı dönem başı verileri							Dönem içi net parasal pozisyon değişimi			2022 Yılı dönem sonu verileri			NET PARASAL POZİSYON
	Tarihsel Değer				Düzeltilmiş Değer						Tarihsel/Düzeltilmiş Değer (katsayı 1)			
(milyon TL)	D.Başı 2022 Parasal Aktif	D.Başı 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	D.B / D.S	D.Başı 2022 Parasal Aktif	D.Başı 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	Tarihi Parasal Pozisyon (+/-)	D.K	Düzeltilmiş Parasal Pozisyon (+/-)	D.Sonu 2022 Parasal Aktif	D.Sonu 2022 Parasal Pasif	NET PARASAL FARK	KAZANÇ/KAYBI
	(A)	(B)	A-B= (C)	(K1)	(AxK1)	(BxK1)	Cx K1 =(D)	G-C = (H)	(K2)	(HXK2 =(I)	(E)	(F)	(E-F= (G)	D+I-G= (J)
Albaraka Türk Katılım	106.910	103.325	3.585	1,64	175.333	169.453	5.879	214	1,18	253	141.415	137.615	3.799	(2.333)
Kuveyt Türk Katılım	265.430	255.805	9.624	1,64	435.305	419.520	15.784	18.508	1,18	21.839	401.343	373.210	28.133	(9.491)
Türkiye Emlak Katılım	37.683	36.317	1.366	1,64	61.801	59.559	2.241	4.123	1,18	4.865	98.417	92.927	5.490	(1.616)
Türkiye Finans Katılım	110.825	105.911	4.913	1,64	181.753	173.695	8.058	3.218	1,18	3.798	142.958	134.826	8.132	(3.724)
Vakıf Katılım	99.839	91.771	8.067	1,64	163.736	150.505	13.230	8.789	1,18	10.371	185.977	169.120	16.856	(6.745)
Ziraat Katılım	97.681	94.193	3.488	1,64	160.198	154.478	5.720	6.678	1,18	7.880	211.144	200.978	10.166	(3.434)

Tablo 9’da katılım Bankalarının düzeltilmiş verilerine yer verilmiştir ve bu bankaların tamamında net parasal pozisyon **kayı** olduğu belirlenmiştir. Katılım bankalarında da kalkınma ve yatırım bankalarında olduğu gibi net parasal pozisyon kaybı mevduat bankalarına göre oldukça düşük çıkmıştır. Bu durum da katılım bankalarının mevduat toplamamalarından kaynaklanmaktadır. Bu grupta 2022 yılı için en fazla satın alma gücü kaybı 9.491 Milyon TL ile Kuveyt Türk Katılım Bankası’nda gerçekleşmiş, onu 6.745 Milyon TL ile Vakıf Katılım Bankası, 3.724 Milyon TL ile Türkiye Finans Katılım Bankası ve 3.434 Milyon TL ile Ziraat Katılım Bankası takip etmiştir.

4. SONUÇ

Enflasyonun kontrol edilemeyen bir dış faktör olarak finansal tablolar üzerinde olumsuz etkileri olabilmektedir. Yapılan hesaplamalara göre bankaların net parasal pozisyonları hem düzeltilmiş verilere göre hem de tarihi verilere göre genellikle negatif çıktığı söylenebilir. Bir başka ifadeyle parasal varlıklar toplamı, parasal kaynaklar toplamından hem tarihi verilerde hem düzeltilmiş verilerde daha fazladır. Parasal aktif kalemleri, parasal pasif kalemlerinden fazla olan işletmelerde satın alma gücü kaybı yaşanır. Bu satın alma gücü kaybının kâr/zarar tablosuna yansıtılamaması nedeniyle dönem kârı tutarı olması gerekenden fazla veya banka dönemi zararlar kapattı ise de zararı olması gerekenden daha az raporlanmış olacaktır. Bankanın kâr etmesi durumunda kârın düzeltilmemiş olması elde edilmemiş kârın temettü olarak dağıtılmasına ve vergi tutarının fazla hesaplanmasına yol açacaktır. Dolayısıyla, işletmenin kârını değil sermayesini dağıtmasına neden olmaktadır. Bu durum da banka sermayesinin nominal ve fiziki olarak korunamamasına neden olacaktır.

İncelenen bankalarda genel olarak net parasal pozisyon kaybı çıkmış olsa da parasal pasif kalemleri parasal aktif kalemlerinden fazla olan bankalar da olabilir. Bu durumda bankanın satın alma gücü kazancı ortaya çıkar. İncelenen bankalarda sadece **Bank Of America Yatırım**’da satın alma gücü kazancı belirlenmiştir. Bu durumun vergi avantajı sağlaması olumlu olarak değerlendirilse de enflasyon düzeltilmesi yapılmaması durumunda satın alma gücü kazancı kâr/zarar tablosuna yansıtılmadığından, dönem kârının düşük çıkması veya bankanın zararının büyümesine neden olacağı için bankanın kredibilitesi olumsuz yönde etkilenebilmektedir.

Bankalarda, özellikle mevduat bankalarında 2022 yılında verilen krediler ve finansal yatırımlardaki artışlar toplanan mevduattan daha fazla olduğu için parasal varlıklar tutarı parasal pasiften daha fazla olmuş, bunun sonucunda da net parasal pozisyon kaybı ortaya çıkmıştır. Kamu bankalarından Ziraat Bankası ihtiyaç duyduğu kaynağı Hazine’den temin ederek ödenmiş sermayeyi artırdığı için parasal pozisyonda satın alma gücü kaybı daha çok olmuştur.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Zehra HABERAL (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Zehra HABERAL (% 100)

KAYNAKÇA

Açık, S. (2010). Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 345-360

Akdoğan, N. (2004). *Enflasyon Muhasebesi Kuramsal Yaklaşımlar ve Türkiye Uygulaması*. Gazi Kitabevi, 2.Baskı.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu. Erişim Adresi: <https://www.bddk.org.tr/Kurulus/>
Erişim Tarihi: 07.03.2023.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Muhasebe Uygulama Yönetmeliği 14 Sayılı Tebliğ. Mali Tabloların Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Düzenlenmesine ilişkin Muhasebe Standardı. Erişim Adresi: <https://www.verginet.net/dtt/> . Erişim Tarihi: 16.03.2023

Deaconu, S. C. (2012). The net monetary statement" and" the net non-monetary statement"-assessment indicators for the financial position of the entity. *Annals of the University of Petroşani. Economics*, 12, 49-56.

İlter, C. (2012). Exploring the effects of inflation on financial statements through ratio analysis. *Available at SSRN 2186707*.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, TMS 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama”. Erişim Adresi: https://www.kgk.gov.tr/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_29_2018.pdf. Erişim Tarihi: 12.03.2023

Karasioğlu, F.ve Erdemir, A. G. N. K. (2005). Enflasyon Muhasebesi Uygulamalarında Temel İşlemler Üzerine Bir Çalışma. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2005(2), 145-167.

Matofalı, V. (2022). Comparison of IAS/IFRS and OHADA standards in terms of taking inflation into account in financial accounting, *Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit*, 6(2)2, pp: 205-224

Öztürk, V. (2006). Enflasyon Muhasebesi ve Banka Kârlarına Etkisi. Doktora tezi. Gazi Üniversitesi, Ankara, Türkiye.

PWC (2018). In depth a look at current financial reporting issues. Erişim Adresi: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/ifrs/publications/pwc-in-depth-ias-29-becomes.pdf>. Erişim Tarihi: 02.04.2023.

Türkiye İstatistik Kurumu, Erişim Adresi: <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/>. Erişim Tarihi: 12.03.2023.

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ, 5024 Sayılı Vergi Usul Kanunu. Erişim Adresi: <https://www.mevzuat.gov.tr/>. Erişim Tarihi: 03.04.2023.



Yönetim Kurulu ve Firma Özelliklerinin Firma Performansı Üzerindeki Etkisinin Meta Analiz Yöntemiyle İncelenmesi

Meltem ALTIN¹

Öz

Yönetim kurulu, kurumsal yönetişimin temel unsurudur. Yönetim kurulu özellikleri, bir firmanın başarısının belirlenmesinde önemli bir rol oynar. Yönetim kurulunun büyüklüğü, bağımsızlığı, toplantılarının sıklığı, kadın üye oranı ve uzmanlığı gibi yönetim kurulu özellikleri firmalarda etkili gözetim, hesap verebilirlik ve stratejik karar verebilmek için gereklidir. Bu çalışmada, meta-analiz yöntemi kullanılarak yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkisi araştırılmıştır. 2023 yılına kadar yayınlanan 60 çalışma analiz edilmiştir. Bulgular, yönetim kurulu büyüklüğünün firma performansı üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığını göstermektedir. Yönetim kurulu bağımsızlığının, yönetim kurulu toplantıları sıklığının, yönetim kurulu kadın üyeleri oranının ve yönetim kurulu uzmanlığının firma performansı üzerinde anlamlı ve pozitif etkisi bulunmaktadır. Ayrıca, toplam varlıkların firma performansı üzerinde anlamlı ve pozitif bir etkisinin olduğu görülmektedir. CEO duality'nin, kaldıraç oranının, firma yaşının firma performansı üzerinde anlamlı ve negatif etkisi bulunmaktadır. Sonuçlar, yönetim kurulu özelliklerinin firma performansını şekillendirmedeki rolünü anlamaya çalışan politika yapıcılar, yatırımcılar ve kurumsal liderler için önemli çıkarımlara sahiptir.

Anahtar Sözcükler: Yönetim Kurulu Özellikleri, Firma Özellikleri, Firma Performansı, Meta-Analiz.

JEL Kodları: M10, M19.

A Meta-Analysis of the Effect of Board and Firm Characteristics on Firm Performance

Abstract

The board of directors is a key element of corporate governance. Board characteristics play a significant role in determining a company's success. Besides, for effective supervision, accountability, and strategic decision-making, board characteristics such as board independence, expertise, frequency of board meetings, size and ratio of female directors are essential. Using meta-analysis technique, this study examines the effect of board and firm characteristics on firm performance. The detected 60 studies published by 2023 were analyzed. The findings indicate that board size doesn't have significant impact on firm performance. Board independence, board meeting frequency, the proportion of women on the board, and board expertise have a significant and positive impact on firm performance. In addition, total assets have a significant and positive impact on a company's performance. In contrast, CEO duality, leverage, and firm age have significant and negative impacts on firm performance. Also, it can be put forward that the findings have significant implications for policymakers, investors, and corporate executives attempting to comprehend the function of board characteristics in influencing firm performance.

Keywords: Board Characteristics, Firm Characteristics, Firm Performance, Meta-Analysis.

JEL Codes: M10, M19.

¹ (Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Meltem ALTIN, (Öğr. Gör.) Bursa Uludağ Üniversitesi, Orhaneli Meslek Yüksekokulu Öğretim Elemanı, Bursa, Türkiye, E-mail: altin.mltm@gmail.com ORCID: 0000-0001-6673-3627.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Altın, M. (2023). Yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkisinin meta analiz yöntemiyle incelenmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 141-157. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1284394>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Board characteristics such as board independence, expertise, size, frequency of board meetings, and the ratio of female directors are important determinants of board effectiveness (Daily et al., 2003; Hillman and Dalziel, 2003).

Although many studies are investigating the impact of board and firm characteristics on firm performance, a meta-analysis is necessary to synthesize the findings and analyze the results on the impact of board and firm characteristics on firm performance. In this context, this study examines the effect of board and firm characteristics on firm performance through a meta-analysis of quantitative studies.

More studies are required to better understand the particular processes by which board features influence firm performance and to find the best board qualities for enhanced firm performance. The purpose of this study is to investigate the effect of board and firm characteristics on firm performance. Return on assets (ROA), Tobin's Q and return on equity (ROE) are included as measures of firm performance.

Despite the fact that the relationship between board characteristics and firm performance is complex and incompletely understood, it is evident that board composition and characteristics are crucial determinants of a company's success.

Literature on Research

A board of directors is an elected or appointed collection of individuals who oversee the administration of a company or organization. The board of directors is responsible for determining the organization's strategic direction and overall goals, employing and supervising senior management, ensuring financial stability, and acting in the best interests of the organization and its stakeholders. In the field of corporate governance, extensive research has been conducted on board characteristics, including board size, independence, frequency of board meetings, the ratio of women directors, and experience. Among these studies;

Aktaş and Atalay (2020) examined the relationship between intellectual capital and board structure diversity of firms listed in the BIST Sustainability Index between 2013 and 2017.

Yaşbay and Ataman (2018) used agency theory and resource dependency theory to investigate the relationship between the features and functions of the board of directors and financial performance in publicly listed food firms.

Yağlı (2021) used return on average assets, return on average equity and profit before tax/total assets ratios to measure bank performance, while size, gender, nationality, education level and independence criteria were taken into account in relation to board structure.

Çelik et al. (2017) examined the effect of board of directors' characteristics on firm values of financial institutions traded in Borsa Istanbul using cross-sectional regression analysis.

By using the dynamic panel data analysis technique, Konak and Kahveci (2021) analyzed the return on assets, Tobin's Q and return on equity values of the firms listed in the Borsa Istanbul Corporate Governance Index, as well as variables such as the ratio of female board members and the status of the board chairman as a woman.

Method of The Research

The published studies on the effects of board characteristics on firm performance are searched in the Web of Science, Google Scholar and Scopus databases by entering the keywords "board characteristics", "firm characteristics" and "firm performance". At the same time, the databases were searched by considering the titles, keywords and abstracts of the studies. In the first search, 451

studies were found. After eliminating non-English publications, 428 studies remained. After eliminating duplicate studies in the databases, 306 studies were found. For an article to pass this level of evaluation, it needs to provide quantitative results about the links between the relevant variables. Then, after evaluating the relevance of the publication and the availability of relevant quantitative results, 60 studies were found to be suitable for meta-analysis data.

Meta-analysis is a statistical technique used to combine the results of multiple studies on a specific research question. The purpose of meta-analysis is to synthesize existing evidence and provide a general estimate of the effect size, which is a measure of the strength and direction of the relationship between the variables under investigation (Cooper, 2017). In this study, we adopt the random effects model of the Hunter-Schmidt (HS) (2014) method to statistically synthesize empirical data across studies. A separate meta-analysis is conducted for each relationship between board characteristics and firm performance.

Findings of The Research

The results show that board size does not have a significant effect on firm performance. Board independence, frequency of board meetings, proportion of female board members and board expertise have positive and significant effects on firm performance. Total assets have a positive and significant effect on firm performance. CEO duality, leverage and firm age have a negative and significant effect on firm performance.

Conclusion

The results of this study have both theoretical and practical implications for understanding the relationship between board and firm characteristics and firm performance. From the perspective of theory, this study's findings contribute to the literature on corporate governance by emphasizing the significance of certain board characteristics in determining firm performance. In particular, the results suggest that having independent and expert boards can positively contribute to firm performance. This knowledge can guide future research on corporate governance and strategy.

From a practical perspective, the findings of this study have important implications for policymakers, investors, and corporate leaders. Boards that include independent and female directors can improve firms' oversight, accountability and decision-making processes, and ultimately lead to better performance. In this context, firms should prioritize recruiting board members with diverse skills and experience. Moreover, firms should consider organizing regular board meetings to promote effective communication and strategic decision-making. On the other hand, the negative and significant effects of CEO duality, leverage and firm age on firm performance suggest that governance practices and financial structure may also have significant effects on firm performance. These findings suggest that separating the roles of CEO and chairman can improve governance and reduce conflicts of interest, while excessive leverage can increase financial risk and negatively affect firm performance.

Future research in this area may include examining board characteristics such as board diversity, tenure and composition, and conducting a comparative analysis across different regions and sectors.

1. GİRİŞ

Yönetim kurulu, bir şirketin stratejik yönünü denetlemede çok önemli bir rol oynar ve yönetim kurulunun etkinliği, şirket sonuçlarını önemli ölçüde etkileyebilir (Baysinger ve Butler, 1985; Dalton vd., 1998). Yönetim kurulu büyüklüğü, bağımsızlığı, uzmanlığı, toplantılarının sıklığı ve kadın üye oranı gibi yönetim kurulu özellikleri yönetim kurulu etkinliğinin önemli belirleyicileri olarak söylenebilir (Daily vd., 2003; Hillman ve Dalziel, 2003).

Yönetim kurulu özelliklerinin finansal performans, yenilikçilik ve sosyal sorumluluk gibi çeşitli firma performansı ölçüleri üzerindeki etkisi üzerine birçok çalışma yapılmıştır (Dalton vd., 1998; Daily vd., 2003). En çok araştırılan yönetim kurulu özelliklerinden birisi, yönetim kurulu büyüklüğüdür. Bazı çalışmalarda, yönetim kurulu büyüklüğünün firma performansını olumlu yönde etkilediği bulunurken (Yermack, 1996; Daily vd., 2003), diğerleri ise anlamlı bir ilişki bulamamıştır (Hillman ve Dalziel, 2003). Bununla birlikte, bazı araştırmalar ise, daha küçük yönetim kurullarının daha iyi firma performansı ile ilişkili olduğu sonucuna varmıştır (Dalton vd., 1998). Yönetim kurulunun özelliklerinden bir diğeri, yönetim kurulu bağımsızlığıdır. Çıkar çatışması potansiyelini azalttığı ve daha iyi karar almayı teşvik ettiği düşünüldüğünden, bağımsızlık genellikle etkili kurumsal yönetimin kilit bir unsuru olarak görülmektedir (Fama ve Jensen, 1983). Yönetim kurulu bağımsızlığının firma performansı ile ilişkili olduğunu belirten çalışmalar mevcuttur (Agrawal ve Knoeber, 1996; Dalton vd., 1998).

Yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkisini araştıran çok sayıda çalışma bulunsa da bulguları sentezlemek aynı zamanda yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkisine ilişkin sonuçları analiz edebilmek için meta-analiz çalışması yapılması gereklidir. Bu bağlamda çalışmada, yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkisini araştırmak için 2006 ile 2022 yılları arasında yayınlanan makalelere ait çalışmaların meta-analizi yapılırken Hunter-Schmidt yöntemi kullanılmıştır. Basit bir literatür taramasından daha güvenilir bir yöntem olduğu için çok sayıda önceki çalışmanın bulgularını değerlendirmek ve analiz etmek için bir meta-analiz yönteminden yararlanılmıştır (Hunter ve Schmidt, 2014).

Prashar ve Gupta, (2021) tarafından yapılmış olan meta analiz çalışmalarında yönetim kurulu özelliklerinin firma performansına etkisi ele alınmıştır. Bu çalışmada son yıllara ait çalışmalar ve önemli bazı firma özelliklerine ait değişkenler ele alınmamıştır. Ayrıca, daha önce yapılan meta analiz çalışmaları genellikle belirli bölgeler veya ülkeler üzerinde odaklanmıştır. Örneğin, Van Essen vd. (2012) tarafından yapılan çalışmada sadece Asya bölgesinde gerçekleştirilen araştırmalara, Mutlu vd. (2018) çalışması ise sadece Çin’de yapılan araştırmalara odaklanılmıştır. Dahası, yapılmış olan meta analiz çalışmaları geçmiş yıllarda gerçekleştirildiği için veri setleri güncel makaleleri içermemektedir (Rhoades ve ark., 2000; Dalton ve ark., 1998). Son olarak, Antwi vd. (2021) tarafından yapılan literatür çalışması olduğundan yönetim kurulu özelliklerinin firma performansına etkisi istatistiksel olarak ele alınmamıştır. Bu bağlamda, güncel sonuçlara ulaşmak adına en son yayınlanan çalışmalara odaklanmanın ve hem yönetim kurulu özellikleri hem de firma özellikleri açısından daha geniş bir perspektife sahip olmanın önemli olduğu vurgulanmalıdır. Bu yaklaşım, çalışmanın bulgularının güncel ve geniş kapsamlı olmasını sağlayarak, yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkilerini daha kapsamlı bir şekilde anlamamıza katkıda bulunacaktır.

Bu çalışmanın amacı, yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkisini araştırmaktır. Firma performansı olarak finansal performans ölçütlerinden aktif kârlılık oranı (ROA), öz sermaye kârlılığı (ROE), ve Tobin’s Q değerleri çalışmaya dahil edilmiştir.

Çalışmanın temel soruları: (i) Yönetim kurulu özellikleri firma performansını etkiler mi? (ii) Firma özellikleri firma performansını etkiler mi? Çalışmanın temel soruları ele alınarak, yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansını artırmadaki işlevini daha iyi anlamak ve önceki bulgulardaki potansiyel tutarsızlıkları ortaya çıkarmak amaçlanmaktadır. Yönetim kurulu ve firma özelliklerinin, firma performansı üzerindeki etkisinin heterojenliğini inceleyebilmek ve yeni bir bakış açısı

sağlamak için 2023 yılına kadar bu konuda yayınlanmış olan 60 çalışmanın ayrıntılı analizi yapılmıştır.

Çalışmanın geri kalanı 5 bölüm olarak yapılandırılmıştır. Bölüm 2’de yapılmış olan çalışmalara ait literatür incelemesi yapılmıştır. Bölüm 3’te araştırma modeli ve hipotezleri açıklanmıştır. Bölüm 4’te araştırmanın yöntemi, bölüm 5’te bulgulara ilişkin yorumlar yapılmış ve son bölümde ise çalışmanın sonuçları sunulmuştur.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Yönetim kurulu, bir şirketin veya kuruluşun yönetimini denetlemek üzere seçilen ya da atanan bir grup bireyden oluşmaktadır. Yönetim kurulunun, kuruluşun stratejik yönünü ve genel hedeflerini belirlemek, üst yönetimi işe almak ve denetlemek, finansal istikrarı sağlamak, kuruluşun ve paydaşlarının menfaatleri doğrultusunda hareket etmek gibi görevleri bulunmaktadır. Bu bağlamda, yönetim kurulu bir kuruluşun yönetiminde kritik bir rol oynar ve üyeleri kuruluşun iyi yönetilmesini, mali açıdan istikrarlı olmasını ve uzun vadede sürdürülebilir olmasını sağlamaktan sorumludur.

Şirket yönetim kurulları, bir şirketin yönetimini denetlemekten ve hissedarları adına stratejik kararlar almaktan sorumludur. Etkili kurumsal yönetim, yetkin, bağımsız ve çeşitliliğe sahip bir yönetim kurulu gerektirir. Yönetim kurulu büyüklüğü, bağımsızlığı, toplantılarının sıklığı, kadın üye oranı ve deneyimi de dahil olmak üzere yönetim kurulunun özellikleri, kurumsal yönetim alanında önemli araştırmalara konu olmuştur.

Feriha vd. (2022), Dhaka Menkul Kıymetler Borsası’nda yer alan halka açık otuz ticari bankanın 2011-2017 yılları arasındaki yıllık raporlarından elde etmiş olduğu verilerin analiz sonuçlarına göre yönetim kurulu bağımsızlığının ROA ve Tobin’s Q ile negatif ve anlamlı bir ilişkisi olduğunu belirtmiştir. Öte yandan, yönetim kurulu çeşitliliğinin ROA ve ROE ile negatif ve anlamlı bir ilişkisi olduğunu ve bu durumun Bangladeş bağlamında çeşitlendirilmiş yönetim kurulu üyelerinin verimsizliğinden kaynaklandığını vurgulamıştır. Yönetim kurulu toplantısının ise ROA ile pozitif ve anlamlı bir ilişkisi olduğunu vurgulamıştır.

Konak ve Kahveci (2021), Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksi’ne kotasyonu olan firmaların özkaynak kârlılığı, aktif kârlılığı ve Tobin’s Q değerlerini, yönetim kurulu kadın üyelerin oranı gibi değişkenleri ele alarak elde ettiği verileri dinamik panel veri analizi tekniğiyle incelemiştir. Kadın yönetici yoğunluğunun firma performansı üzerinde etkisi olduğu belirtilmiştir.

Yağlı (2021), banka performansının ölçümünde vergi öncesi kâr/toplam aktifler oranlarını, ortalama öz kaynak ve ortalama aktif kârlılığını, yönetim kurulu yapısı için ise cinsiyet, büyüklük, eğitim seviyesi, uyruk ile bağımsız olup olmama kriterlerini ele alarak aralarındaki ilişkiyi incelemiştir.

Aktaş ve Atalay (2020), BİST Sürdürülebilirlik Endeksi’nde 2013-2017 yılları arasında yer alan firmaların entelektüel sermaye ve yönetim kurulu yapısı çeşitliliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir.

Khan ve Subhan (2019), Pakistan Menkul Kıymetler Borsası (PSE) 100 Endeksi’nde işlem gören şirketler üzerinde yapmış olduğu çalışmasında, kadın yönetim kurulu üyelerinin varlığının firma performansını artırmaya katkıda bulunduğunu ancak yönetim kurulundaki kadın üye sayısının firma finansal performansı ile ilişkili olmadığını vurgulamıştır.

Vu ve Pratoomsuwan (2019) tarafından 2008-2014 yılları arası Vietnam’da borsada işlem gören firmalar üzerinde yapılmış olan çalışmanın sonuçları, Vietnam gibi zayıf yatırımcı korumasına sahip gelişmekte olan bir piyasada yönetim kurulu özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişkinin karmaşık olduğunu ve devlet mülkiyeti yoğunlaşmasının düzeyine bağlı olduğunu göstermektedir. Yönetim kurulu büyüklüğünün ise, firma performansı üzerinde etkisinin olmadığı bulunmuştur. Ancak, devlet mülkiyeti yoğunluğunun yüksek olduğu firmalarda yönetim kurulu büyüklüğünün firma performansını iyileştirmede daha güçlü bir etkisi olabileceği belirtilmiştir. Benzer şekilde, devlet mülkiyeti yoğunluğunun yüksek olduğu Vietnam firmalarında yönetim kurulu uzmanlığının rolünün daha etkili olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca, kurullarda daha yüksek bağımsız direktörlerin yer almasının firma performansının iyileştirilmesine yardımcı olacağı sonucuna varılmıştır. Ancak,

çalışmalarının sonuçlarına göre devlet mülkiyetinin yüksek olduğu firmalarda bu rolün etkinliği azalmaktadır.

Saha vd. (2018) çalışmalarında Dhaka Borsası'nda listelenen bankacılık, enerji, bilişim, telekomünikasyon sektöründen ve finansal kuruluşlardan sağlanan 81 şirketin 2013-2017 yılları arasındaki 5 yıllık verilere ait sonuçlarına göre yönetim kurulu bağımsızlık oranının istatistiksel olarak anlamlı olduğu ve ROA ile TQ üzerinde olumlu etkiye sahip olduğu belirtilmiştir. Ancak, bir diğer firma performans göstergesi olan ROE üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisi olmadığı vurgulanmıştır. Ayrıca, yönetim kurulu büyüklüğünün istatistiksel olarak anlamlı olmadığı ve firma performansıyla negatif korelasyona sahip olduğu belirtilmiştir. Bunun sebebi olarak grup dinamiklerini, iletişim eksikliklerini ve karar vermede zorlanılmasını neden göstermiştir.

Yaşbay ve Ataman (2018) çalışmalarında, borsaya kote olan şirketlerde yönetim kurulu özelliklerinin ve rollerinin finansal performans üzerindeki ilişkisini kaynak bağımlılığı ve vekalet teorisi açısından incelenmiştir. Yönetim kurulu özelliklerinin tek başına finansal performans üzerinde etkisinin olmadığı belirtilmiştir.

Zhou vd. (2018) çalışmalarında 2008-2012 yılları arasında Atina Menkul Kıymetler Borsası'nda yer alan halka açık olarak işlem gören şirketlerin, büyük kurullara sahip olanların daha iyi finansal performans gösterdiğini, ancak daha fazla bağımsız yönetim kurulu üyesine sahip olan firmaların daha kötü finansal performans gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır. Yönetim kurulu bağımsızlığının firma performansıyla negatif ilişkili olduğu sonucu, gelişmekte olan ekonomilerde kurulların kaynak bağımlılığı rolünün gözetim/izleme rolünden daha önemli olduğundan kaynaklandığı belirtilmiştir. Bu bağlamda, Yunan firmalarının yönetim kurullarının, izleme yerine danışmanlık yapma konusunda daha aktif rol üstlendiği belirtilmiştir. Bu bulguların kaynak bağımlılığı teorisini desteklediği vurgulanmıştır. Çünkü daha fazla bağımsız yönetim kurulu üyesinin, yönetim kurullarında görev yaptıkları firmaların operasyonel faaliyetleri hakkında firmaya özgü bilgiye sahip olmayan dışarıdan gelen kişiler olduğu vurgulanmıştır.

Atılgan (2017) tarafından yapılmış olan çalışmada, 2011-2016 dönemi arasında BİST'te yer alan 293 şirket analiz edilmiş ve şirketlerin yönetim kurulunda kadın üye oranı arttıkça, finansal performansın kısmen ve az da olsa azaldığı sonucuna varmıştır.

Gurusamy (2017), 2006-2015 dönemleri arasında Bombay Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 357 imalat şirketinin yönetim kurulu büyüklüğünün finansal performans ölçümleri olan ROA ve ROE'yi pozitif ve anlamlı etkilediğini, ancak Tobin Q üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığını bulmuştur.

Nawafly ve Alarussi (2016), Bursa Malezya'da işlem gören 150 şirketin yıllık raporlarından derlenen verilerden elde ettiği sonuçlara göre yönetim kurulu bağımsızlığının, yönetim kurulu büyüklüğünün, yönetim kurulu muhasebe uzmanlığının ROE üzerinde anlamlı ve pozitif bir etkiye sahip olduğu belirtilmiştir. Bu nedenle, bağımsız yöneticilerin çoğunlukta olduğu kurul büyüklüğünün, Bursa Malezya'da işlem gören şirketlerin finansal performansı üzerinde pozitif bir etkisi olduğu vurgulanmıştır.

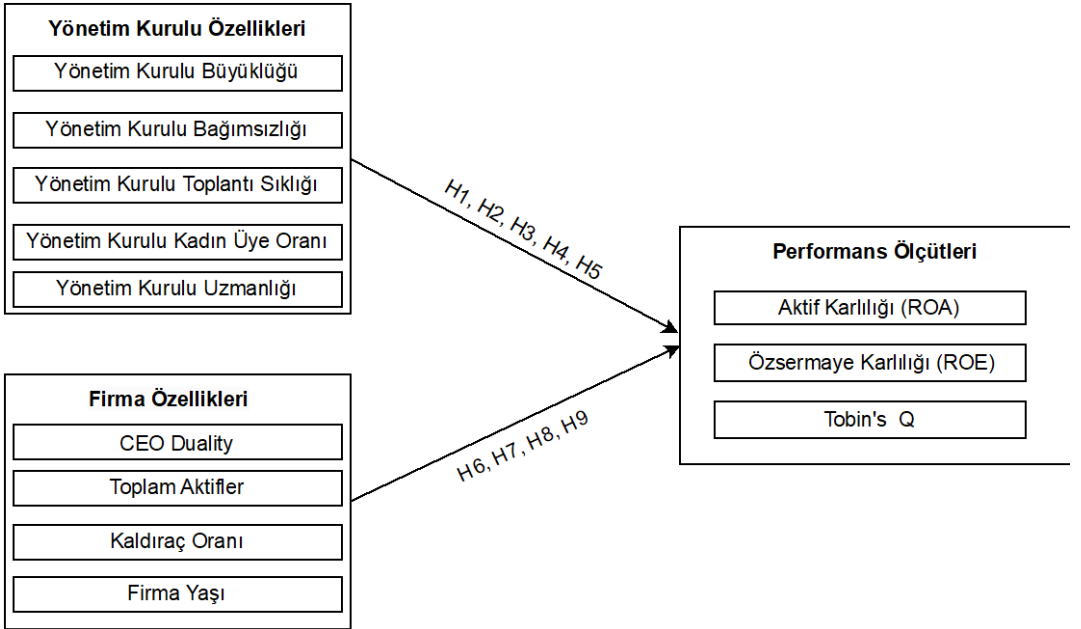
Al-Matari vd. (2014), finans sektörü hariç olmak üzere Umman şirketlerindeki yönetim kurulu çeşitliliği ve yönetim komitesi özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişki üzerindeki düzenleyici etkisini incelemişlerdir. Ayrıca, çalışmada firma büyüklüğü ve kaldıraç olmak üzere iki kontrol değişkeni kullanılmıştır. 2011 ve 2012 yılları arasında elde edilen verilere ait değişkenler arasındaki ilişkiyi analiz etmek için çoklu regresyon ve hiyerarşik çoklu regresyon kullanılmıştır. Yönetim komitesi büyüklüğü ile firma performansı arasında negatif bir ilişki olduğu ancak anlamlı olmadığı ortaya konulmuştur. Ayrıca, yönetim kurulu çeşitliliğinin, yönetim kurulu özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişkiyi yumuşattığını ancak etkinin anlamlı olmadığı belirtilmiştir.

Yönetim kurulu özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkisi akademik literatürde geniş çapta araştırılmaktadır. Araştırmalar belirli yönetim kurulu özelliklerinin firma performansını olumlu

yönde etkileyebileceğini öne sürerken, diğerleri karışık sonuçlar bulmuşlardır (Hillman ve Dalziel, 2003; Fama ve Jensen, 1983). Bununla birlikte, yönetim kurulunun yapısı ve özelliklerinin firma performansının kritik belirleyicileri olduğu konusunda fikir birliği vardır (Adams ve Ferreira, 2009; Daily vd., 2003). Sonuç olarak, yönetim kurulu özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişki karmaşık ve çok yönlü olabilmektedir. Bu özelliklerin firma performansını etkileyen mekanizmalarını daha iyi anlamak ve daha iyi firma performansı elde edebilmek için en uygun yönetim kurulu özelliklerinin daha fazla araştırmasına ihtiyaç vardır.

3. ARAŞTIRMA MODELİ VE HİPOTEZLER

Çalışmanın yönetim kurulu özellikleri ve firma performansı bağlamındaki araştırma modeli Şekil 1'de gösterilmiştir. Araştırma modelinde yer alan yönetim kurulu özelliklerinden olan yönetim kurulu büyüklüğünün (H1), yönetim kurulu bağımsızlığının (H2), yönetim kurulu toplantıları sıklığının (H3), yönetim kurulu kadın üye oranının (H4) ve yönetim kurulu uzmanlığının (H5) firma performansı üzerinde etkisi bulunmaktadır. Firma özelliklerinden ise CEO duality'nin (H6), toplam aktiflerin (H7), kaldıraç oranının (H8), firma yaşının (H9) firma performansı üzerinde etkisi bulunmaktadır.



Şekil 1. Araştırma Modeli

3.1. Araştırmanın Hipotezleri

3.1.2. Yönetim Kurulu Özellikleri ve Firma Performansı Arasındaki İlişki

Bir firmanın yönetim kurulunun büyüklüğü, şirketin yönetimini ve stratejik yönünü denetlemekten sorumlu olan yönetici sayısını ifade eder. Yönetim kurulunun büyüklüğü belirli bir firmaya, sektörüne ve sahiplik yapısına bağlı olarak değişebilir. Yapılmış olan birçok çalışmada yönetim kurulu büyüklüğü ile firma performansı arasındaki ilişki araştırılmıştır. Bazı çalışmalar yönetim kurulu büyüklüğü ile firma performansı arasında negatif bir ilişki bulmuştur. Bu bulgular daha büyük kurulların yönetim ekibini izleme ve stratejik rehberlik sağlamada daha az etkili olabileceğini düşündürmektedir (Yermack, 1996; Dalton vd., 1998). Diğer araştırmalar ise büyük yönetim kurullarının, firmanın performansını artırabilecek çeşitli beceriler, bilgiler ve ağlar sağlayabileceğini ileri sürerek pozitif bir ilişki bulmuştur (Zahra ve Pearce, 1989; Daily vd., 2003). Bu açıklamalar dikkate alınarak H1 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 1: Yönetim kurulu büyüklüğü ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Yönetim kurulu bağımsızlığı, yönetim kurulundaki bağımsız yöneticilerin oranı veya bağımsız yöneticilerin sayısı olarak tanımlanabilir. Ayrıca, yönetim kurulu bağımsızlığının firma performansı üzerindeki etkisi sektör, ülke veya yönetim yapısı gibi çeşitli bağlamsal faktörlere bağlı olabilir.

Yönetim kurulu bağımsızlığı ile firma performansı arasındaki ilişkiyi inceleyen çok sayıda çalışma yapılmış ve sonuçlar birbirinden farklılık göstermektedir. Fakat, yönetim kurulunda bağımsız yöneticilerin bulunmasının daha iyi şirket performansına yol açabileceği konusunda genel bir fikir birliği bulunmaktadır. Yermack (1996) tarafından yapılan bir araştırmada, daha fazla bağımsız yöneticiye sahip firmaların daha yüksek piyasa değerine sahip olduğu bulunmuştur. Zahra ve Pearce (1989) tarafından yapılan başka bir araştırmada, bağımsız yöneticilere sahip firmaların yüksek yenilik seviyelerine sahip olduğu belirtilmiştir. Bu açıklamalar dikkate alınarak H2 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 2: Yönetim kurulu bağımsızlığı ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Yönetim kurulu toplantıları sıklığı, yönetim kurulu işleyişi için önemlidir. Yönetim kurulu toplantılarının sık olması ile firma performansı arasında doğru bir ilişki olduğu belirtilmiştir (Core vd., 1999). Bunun nedeni, daha sık yapılan toplantılarla daha iyi gözetim ve denetleme sağlanması olabilir. Agrawal ve Knoeber (2001) tarafından yapılan çalışmada ise, yönetim kurulu toplantılarının sıklığının şirket performansı ile anlamlı bir ilişkisi olmadığı, ancak toplantıların kalitesinin bu ilişkiyi kurduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bu bağlamda, bazı çalışmalar pozitif bir ilişki bulurken, diğerleri anlamlı bir ilişki bulamamıştır. Bu açıklamalar dikkate alınarak H3 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 3: Yönetim kurulu toplantıları ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Yapılmış olan çalışmalar, kadın yönetim kurulu üyeleri ile firma performansı arasında olumlu bir ilişki olduğunu göstermiştir. Campbell ve Mínguez-Vera (2008) tarafından yürütülen çalışmada, yönetim kurullarında kadın sayısı çok olan şirketlerin, kadın sayısı az olan şirketlere kıyasla daha iyi finansal performansa sahip olma eğiliminde olduğu bulunmuştur. Bunun nedeninin, yönetim kurullarında daha fazla cinsiyet çeşitliliğinin daha etkili karar alma, daha iyi kurumsal yönetim ve daha iyi şirket imajı sağlayabilmesi olabileceği öne sürülmüştür. Ayrıca, Carter vd. (2003) çalışmalarında şirket yönetim kurullarındaki kadınlar ile firma performansı arasındaki olumlu ilişkiyi desteklemektedirler. Yönetim kurullarındaki cinsiyet çeşitliliğinin daha yüksek finansal getiri, daha iyi hisse senedi performansı ve daha güçlü kurumsal sosyal sorumluluk uygulamaları ile ilişkili olduğu bulunmuştur. Sonuç olarak, bu çalışmalar yönetim kurullarında daha çok kadın temsilcinin bulunmasının daha iyi firma performansına yol açabileceğine dair kanıtlar sunmaktadır. Bu açıklamalar dikkate alınarak H4 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 4: Yönetim kurulu kadın üyeleri oranı ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Yönetim kurulu uzmanlığı, yönetim kurulu üyelerinin bilgi, beceri ve deneyimlerini ifade eder. Firmalar, yönetim kurulu üyelerinin uzmanlığından yararlanarak zorlukların üstesinden daha iyi gelebilir ve sonuçta performansın artmasını sağlayacak stratejik kararlar alabilir. Kontesa ve Lako (2020), yönetim kurulu üyelerinin uzmanlığının firma performansı için önemli faktör olduğunu belirtmiştir.

Uzman üyelere sahip yönetim kurulları daha iyi kararlar alma, yönetim üzerinde daha iyi gözetim sağlama, riskleri daha iyi belirleme ve analiz etme eğilimindedir. Dolayısıyla, uzman yönetim kurulu firmaların finansal performanslarını ve itibarlarını arttırmasına yardımcı olabilir. Bu açıklamalar dikkate alınarak H5 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 5: Yönetim kurulu uzmanlığı ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

3.2.2. Firma Özellikleri ve Firma Performansı Arasındaki İlişki

CEO duality, bir şirkette CEO ve yönetim kurulu başkanı rollerinin aynı kişi tarafından üstlenilmesi durumunu ifade eder. Yapılmış olan çalışmalar, CEO duality ile firma performansı arasındaki ilişkiye ilişkin karışık sonuçlar göstermiştir. Bazı çalışmalarda, CEO duality ile firma performansı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır (Ali vd., 2022; Yasser vd., 2014; Ujunwa vd., 2013). Buna karşılık, Vo ve Nguyen (2014) CEO duality'nin firmaların finansal performansı üzerinde olumlu bir etkisi olduğunu belirtmişlerdir. Şirketlerin, liderlik yapıları hakkında kararlar alırken CEO duality'nin potansiyel faydaları ve dezavantajları olabileceğinin göz önüne alınması gerekir. Bu açıklamalar dikkate alınarak H6 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 6: CEO duality ile firma performansı arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki vardır.

Toplam varlıklar bir şirketin büyüklüğünün bir ölçüsü olarak söylenebilir ve büyük firmaların küçük firmalardan daha iyi performansa sahip olabileceğini gösteren araştırmalar bulunmaktadır. Demsetz ve Lehn (1985), toplam varlıklar ile firma performansı arasında pozitif bir ilişki bulmuşlardır. Büyük firmaların kaynaklara daha kolay erişebileceğini ve operasyonlarını daha iyi çeşitlendirebildiğini ve bunun da finansal performansın artmasına yol açtığı vurgulanmıştır. Berger ve Ofek (1995), toplam varlıklarla ölçülen büyük firmaların daha yüksek piyasa değerine ve kârlılığa sahip olma eğiliminde olduğunu vurgulamışlardır. Bu ilişkiyi, büyük firmaların tedarikçiler ve müşterilerle daha fazla pazarlık gücüne ve sermaye piyasalarına daha iyi erişime sahip olmasına bağlamışlardır. Bu açıklamalar dikkate alınarak H7 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 7: Toplam varlıklar ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Borç-özkaynak oranı olarak da bilinen kaldıraç oranı, bir şirketin özkaynaklarına oranla sahip olduğu borç miktarını gösterir. Yüksek kaldıraç oranı, bir şirketin faaliyetlerinin finansmanının büyük ölçüde borca dayandığını gösterirken, düşük bir kaldıraç oranı ise daha çok öz sermayeye dayandığını göstermektedir. Kaldıraç oranı ve firma performansı arasındaki ilişki üzerine çok sayıda çalışma yapılmıştır. Tripathy ve Shaik (2020) tarafından yapılan çalışmada kaldıraç oranı ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif ilişki olduğu vurgulanmıştır. Shaferi vd. (2020) ise çalışmalarında kaldıraç oranının finansal performans üzerinde negatif bir etkiye sahip olduğunu belirtmişlerdir. Bu bağlamda, kaldıraç oranı ile firma performansı arasındaki ilişki karmaşık olabilir. Kaldıraç ve finansal performans arasındaki ilişki sektör, ekonomik koşullar ve yönetim stratejileri gibi çeşitli faktörlere göre değişebilir. Bu açıklamalar dikkate alınarak H8 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 8: Kaldıraç oranı ile firma performansı arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki vardır.

Kato ve Long (2006) tarafından yapılan çalışmada, Japon imalat firmalarında firma yaşı ve kârlılık arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışmada, çeşitli firma ve sektör özellikleri kontrol edildikten sonra, yaşlı firmaların genç firmalara göre daha yüksek kârlılığa sahip olma eğiliminde olduğu bulunmuştur. Santarelli ve D'Altri (2003) ise çalışmalarında, İtalya'daki imalat firmalarında firma yaşı ve kârlılık arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmada, çeşitli firma ve endüstri özellikleri kontrol edildikten sonra, firma yaşı ile kârlılık arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bu açıklamalar dikkate alınarak H9 hipotezi aşağıdaki gibi geliştirilebilir.

Hipotez 9: Firma yaşı ile firma performansı arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Yönetim kurulu özellikleri ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki etkilerini inceleyen 2006-2022 yılları arasında yayınlanmış olan makaleler Web of Science, Google Scholar ve Scopus veri tabanlarında araştırılmıştır. Meta analize dahil edilecek çalışmalar belirlenirken Meta analiz Prisma kılavuzuna uyulmuştur (Moher vd., 2015). Veri tabanları "yönetim kurulu özellikleri", "firma

özellikleri” ve “firma performansı” anahtar kelimeleri kullanılarak taranmıştır. Aynı zamanda veri tabanları taranırken çalışmaların başlıkları, anahtar kelimeleri ve özetleri dikkate alınarak arama yapılmıştır. İlk aramada 451 tane çalışma bulunmuştur. İngilizce olmayan yayınlar elendikten sonra 428 çalışma kalmıştır. Veri tabanlarında tekrar eden çalışmalar elendikten sonra 306 çalışmaya ulaşılmıştır. Bir makalenin bu değerlendirme düzeyini geçebilmesi için ilgili değişkenler arasındaki bağlantılar hakkında nicel sonuçlar sağlaması gerekir. Daha sonra yayının alaka düzeyi ve ilgili nicel sonuçların bulunması durumu değerlendirildikten sonra 60 adet çalışma meta analiz verisi için uygun bulunmuştur.

Meta-analiz, belirli araştırma sorusu üzerine birden fazla çalışmanın sonuçlarını birleştirmek için kullanılan istatistiksel bir tekniktir. Meta-analizin amacı, mevcut kanıtları sentezlemek ve araştırılan değişkenler arasındaki ilişkinin gücünün ve yönünün bir ölçüsü olan etki büyüklüğünün genel bir tahminini sağlamaktır (Cooper, 2017). Meta-analiz tekniğinin çalışmalarda uygulanmasının bazı önemli nedenleri bulunmaktadır. İlk olarak, örneklem büyüklüğünü artırarak ve rastgele hatayı azaltarak etki boyutunun herhangi bir bireysel çalışmadan daha kesin bir tahminini sağlayabilir. İkinci olarak, çalışmalar arasındaki varyasyon kaynaklarını belirleyebilir ve farklı çalışmaların neden farklı sonuçlar vermiş olabileceğine dair iç görüler sağlayabilir. Üçüncüsü ise, çalışmaların genelinde sonuçların tutarlılığını inceleyerek ve yayın yanlılığının ve diğer yanlılık kaynaklarının potansiyel etkisini keşfederek bulguların sağlamlığını değerlendirebilir (Higgins ve Green, 2011). Çeşitli alanlarda yaygın olarak kabul gören ve uygulanan bu yöntem, birçok alanda literatüre katkıda bulunmuştur (Borenstein vb., 2011).

Bu çalışmada, araştırmalar arasındaki ampirik verileri istatistiksel olarak sentezlemek için Hunter-Schmidt (HS) (2014) yönteminin rastgele etkiler modeli benimsenmiştir. Yönetim kurulu özellikleri ve firma performansı arasındaki her bir ilişki için ayrı bir meta-analiz gerçekleştirilmiştir.

Meta analizde, ilk adım belirlenen çalışmalardan t-değerleri, p-değerleri ve standart hata istatistiklerinin toplanması gerekmektedir. Etki büyüklüğünü ve standart hatayı hesaplamak için, t'nin t-değeri ve df'nin serbestlik derecesini temsil ettiği denklem 1 ve 2 kullanılmıştır. Etki büyüklüğü olarak bir bağlantının gücü ve yönü hakkında bilgi sağlayabilen r kısmi korelasyon katsayısı kullanılmıştır (Lipsey ve Wilson, 2001). Orijinal çalışmalarda t-istatistikleri, standart hata veya p-değerleri rapor edilmemişse, Cooper ve Hedges (1994) rapor edilen ortalamalar, standart sapmalar ve örneklem büyüklükleri kullanılarak gerekli değerler hesaplanmıştır. Korelasyon katsayısının pozitif yanlılığı gibi istatistiksel sorunları ele almak için tüm etki büyüklüklerinde Fisher Z dönüşümünü kullanmışlardır.

$$r = \sqrt{\frac{t^2}{t^2 + df}} \quad (\text{denklem 1})$$

$$se = \sqrt{\frac{1 - r^2}{df}} \quad (\text{denklem 2})$$

Sonuçlar, tavsiye edildiği şekilde raporlama amacıyla tekrar korelasyonlara dönüştürülmüştür (Borenstein vd., 2011). Aynı popülasyondan alınan çalışmalar arasındaki etki büyüklüklerindeki farklılıkları hesaba katmak için meta-analizde rastgele etki (RE) modeline dayalı hesaplamalar kullanılmıştır (Tamilmani vd., 2019). Literatür taraması yapılırken, anlamlı olmayan sonuçların eksik raporlanması, anlamlı sonuçlara yönelik bir yayın yanlılığı yaratarak analize dayalı herhangi bir seçimi daha az doğru hale getirir (Rosenthal, 1979). N'nin meta-analize dahil edilen çalışma sayısını ve z'nin dönüştürülmüş z-istatistiğini gösterdiği Eşitlik (3)'teki formül daha sonra bireysel z-istatistiklerini birleştirmek için kullanılır. Rosenthal (1991) tarafından önerilen k'nın meta-analize dahil edilen toplam çalışma sayısını ve z'nin meta-analiz için toplam birleşik standart z değerini temsil ettiği denklem (4) kullanılarak NFS değeri hesaplanır. Denklem (5)'te gösterildiği üzere ancak

NFS değeri korelasyonu hesaplamak için kullanılan çalışma sayısının 5 katından 10 fazla ise yanlılık olmadığı sonucuna varılabilir.

$$\text{Unweighted } z = \frac{\sum z}{\sqrt{N}} \quad (\text{denklem 3})$$

$$N_{fs} = (k * (k * z^2 - 2.706) / 2.706) \quad (\text{denklem 4})$$

$$\text{Critical value} = (5 * k) + 10 \quad (\text{denklem 5})$$

Bir sonraki adım, tüm çalışmaların aynı etki büyüklüğüne sahip olduğu boş hipotezini test eden Q istatistiğini kullanarak çalışmalar arasındaki etki büyüklüklerinin heterojenliğini değerlendirmektir. Anlamlı bir Q istatistiği, çalışmalar arasında önemli heterojenlik olduğunu gösterir. Heterojenliği incelemek için çalışmalar arasındaki farklara sebep olabilecek moderatörler belirlenir ve etki büyüklükleri moderatör alt gruplarına ayrılır. Her alt grup için meta analiz tekrar yapılır.

5. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Bu çalışmada elde edilen yönetim kurulu özelliklerinin firma performansı üzerindeki meta-analizine ait bulgular Tablo 1'de sunulmaktadır. Sonuçlar, yönetim kurulu büyüklüğünün (H1: $\beta = 0.00385$; $z = 0.509$; $p=0.611$) firma performansı üzerinde anlamlı bir etkisi olmadığını göstermektedir. Yönetim kurulu bağımsızlığının (H2: $\beta = 0.0280$; $z = 2.76$; $p=0.006$), yönetim kurulu toplantıları sıklığının (H3: $\beta = 0.0393$; $z = 2.18$; $p = 0.029$), yönetim kurulu kadın üyeleri oranının (H4: $\beta = 0.0487$; $z = 2.08$; $p = 0.037$) ve yönetim kurulu uzmanlığının (H5: $\beta = 0.0919$; $z = 2.45$; $p = 0.014$) firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı etkisi bulunmaktadır.

Tablo 1. Yönetim Kurulu Özelliklerinin Firma Performansına Etkisinin Meta-Analiz Sonuçları

Path	Yönetim Kurulu Büyüklüğü	Yönetim Kurulu Bağımsızlığı	Yönetim Kurulu Toplantılarının Sıklığı	Yönetim Kurulu Kadın Üyeleri Oranı	Yönetim Kurulu Uzmanlığı	
n	94	73	27	13	6	
TSS	148,577	102,432	19,659	2,973	2,139	
Mean ES	0,00385	0,0280	0,0393	0,0487	0,0919	
Standard error (SE)	0,00757	0,0101	0,0180	0,0234	0,0374	
p-value(β)	0,611	0,006	0,029	0,037	0,014	
Z-value (β)	0,509	2,76	2,18	2,08	2,45	
95% CI (β)	Lowest	-0,011	0,008	0,004	0,003	0,018
	Highest	0,019	0,048	0,075	0,095	0,165
Heterogeneity test	Q-value	460,546	501,137	122,506	32,261	15,771
	df (Q)	93,000	72,000	26,000	15,000	5,000
	p-value	<.001	<.001	<.001	0,006	0,008
	I ²	78,83	84,67	76,06	48,58	59,21
Publication bias	NFS	0,000	494,000	155,000	97,000	41,000
	Egger's test	0,967	0,114	0,218	0,284	0,918

Bulguların doğru ve güvenilir olduğundan emin olmak için yayın yanlılığından kaynaklanabilecek potansiyel etkileri analiz edebilmek için fail-safe N (NFS) değerine bakılması gerekmektedir. Rosenthal'e (1979) göre NFS değeri, genel etki büyüklüğünü tamamen geçersiz kılmak için anlamlı etki bulamayan çalışmaların sayısını dikkate alan bir sağlamlık kontrolüdür. Hesaplanan değerler Denklem 5'te tanımlanan kesme değerinden yüksektir. Hesaplanan NFS değerleri (41-494) göz önüne alındığında, anlamlı olmayan bir p değerine ulaşmak için, etkisi olmayan onlarca veya belki de yüzlerce çalışmanın dahil edilmesi gerekecektir.

Tablo 2. Firma Özelliklerinin Firma Performansına Etkisinin Meta-Analiz Sonuçları

Path		CEO İkililiği	Toplam Varlıklar	Kaldıraç Oranı	Firma Yaşı
n		38	86	61	39
TSS		96,201	85,914	74,299	57,007
Mean ES		-0,0172	0,0580	-0,0663	-0,0254
Standard error (SE)		0,00799	0,0266	0,0254	0,0124
p-value(β)		0,031	0,030	0,009	0,040
Z-value (β)		-215	2,18	-2,61	-2,05
95% CI (β)	Lowest	-0,033	0,006	-0,116	-0,050
	Highest	-0,002	0,110	-0,016	-0,001
Heterogeneity test	Q-value	125,017	4,817,524	2,590,106	232,175
	df (Q)	34,000	85,000	60,000	38,000
	p-value	<.001	<.001	<.001	<.001
	I ²	70,66	98,11	97,47	81,91
Publication bias	NFS	229,000	1,292,000	8,690,000	444,000
	Eggers' test	0,172	0,287	0,454	0,351

Toplam varlıkların (H7: β =0.0580; z =-2.18; p =0.030) firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi olduğu görülmektedir. CEO duality'nin (H6: β =-0.0172; z =-2.15; p =0.031), kaldıraçın (H8: β =-0.0663; z =-2.61; p =0.009), firma yaşının (H9: β =-0.0254; z =-2.05; p =0.040) firma performansı üzerinde negatif ve anlamlı etkisi bulunmaktadır. Hesaplanan NFS değerleri (229-8690) göz önüne alındığında Denklem 5'te tanımlanan kesme değerinden yüksektir. Bu bulgu, yayın yanlılığının olmadığını göstermektedir.

6. SONUÇ

Yönetim kurulu özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişkiyi anlamak; kurumsal yönetişimi iyileştirmek ve şirketlerin uzun vadeli sürdürülebilirliğini ve başarısını sağlamak isteyen yöneticiler, yatırımcılar, düzenleyiciler ve diğer paydaşlar için çok önemlidir. Bu bağlamda, yönetim kurulunun etkinliğini şekillendiren faktörleri ve performansını artırmak için kullanılacak stratejileri keşfetmek, firmanın genel başarısı için kritik öneme sahiptir.

Bu çalışmada, 2023 yılına kadar yayınlanan 60 çalışmaya ait veriler meta analiz yöntemi ile analiz edilmiştir. Meta analiz, farklı çalışmalardan elde edilen bulguların sentezlenmesine aynı zamanda yönetim kurulu ve firma özellikleri ile firma performansı üzerindeki genel etkisinin tahmin edilebilmesine olanak sağlamaktadır. Bu yöntem kullanılarak, bu konudaki literatüre kapsamlı ve güvenilir genel bir bakış sağlanmıştır. Bulgular, yönetim kurulu bağımsızlığı, yönetim kurulu toplantılarının sıklığı, yönetim kurulunda kadın üyelerin oranı ve yönetim kurulu uzmanlığının firma performansı üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu, yönetim kurulu büyüklüğünün ise anlamlı bir etkiye sahip olmadığını göstermektedir. Ayrıca, toplam varlıklar firma performansı

üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkiye sahipken, CEO duality, kaldıraç oranı ve firma yaşı negatif ve anlamlı etkiye sahiptir.

Bu çalışmanın sonuçları, yönetim kurulu ve firma özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişki için hem teorik hem de pratik çıkarımlar sağlamaktadır. Teorik bir perspektiften bakıldığında, bu çalışmanın bulguları, firma performansını şekillendirmede belirli yönetim kurulu özelliklerinin önemini vurgulayarak kurumsal yönetim literatürüne katkıda bulunmaktadır. Özellikle, sonuçlar bağımsız ve uzman kurullara sahip olmanın firma performansına olumlu katkıda bulunabileceğini göstermektedir. Bu bilgi, kurumsal yönetişim ve strateji üzerine gelecekte yapılacak araştırmalara rehberlik edebilir. Bulgular, bu faktörlerin etkili kurumsal yönetimdeki önemli rolünün altını çizmektedir. Ayrıca çalışma, toplam varlıklar, CEO duality, kaldıraç ve firma yaşı gibi kontrol değişkenlerini dikkate alarak bu ilişkilerin karmaşıklığını vurgulayarak bu alanda daha fazla teorik literatüre katkıda bulunmuştur.

Pratik bir perspektiften bakıldığında ise bu çalışmanın bulgularının politika yapımcılar, yatırımcılar ve şirket liderleri için önemli çıkarımları bulunmaktadır. Bağımsız ve kadın üyeleri de içeren yönetim kurulları, firmaların gözetim, hesap verebilirlik ve karar alma süreçlerini geliştirebilir ve sonuç olarak daha iyi performansa yol açabilir. Bu bağlamda firmalar, farklı becerilere ve deneyimlere sahip yönetim kurulu üyelerini işe almaya öncelik vermelidir. Ayrıca, firmalar etkili iletişim ve stratejik karar almayı teşvik etmek için düzenli yönetim kurulu toplantıları düzenlemeyi düşünmelidir. Aynı şekilde, yönetim kurulu toplantılarının sıklığı, yöneticilerin şirketin stratejik yönünü düzenli olarak tartışmasına ve performansı yakından izlemesine yardımcı olabilir. Yönetim kurulu toplantılarının sık olarak yapılması, yöneticilerin daha güncel ve detaylı bilgilere sahip olmasını sağlayarak daha bilinçli kararlar alınmasına yardımcı olur. Öte yandan, CEO duality, kaldıraç oranı ve firma yaşının firma performansı üzerindeki negatif ve anlamlı etkileri, yönetişim uygulamaları ve finansal yapının da firma performansı üzerinde önemli etkileri olabileceğini göstermektedir. Bu bulgular, CEO ve yönetim kurulu başkanının rollerinin ayrılmasının yönetişimi iyileştirebileceğini ve çıkar çatışmalarını azaltabileceğini, aşırı kaldıraçın ise finansal riski artırabileceğini ve firma performansını olumsuz etkileyebileceğini göstermektedir. Bu bağlamda firmalar, kaldıraç oranını artırma konusunda da dikkatli olmalı ve borç ile öz sermaye finansmanı arasında bir denge kurmaya çalışmalıdır.

Bu çalışmanın katkılarına ve bulgularına rağmen, dikkate alınması gereken bazı sınırlamaları bulunmaktadır. Öncelikle bu çalışma, farklı örneklem özelliklerine, araştırma tasarımlarına ve finansal ölçümlere sahip olabilen önceki ampirik çalışmalara dayanmaktadır. Bunun yanı sıra, çalışmanın kapsamı da bir sınırlılık unsuru taşımaktadır. Yalnızca, belirli yönetim kurulu özellikleri ile firma performansı arasındaki ilişkiler ele alınmıştır. Örneğin, ekonomik koşullar, endüstri dinamikleri ve kültürel faktörler gibi dışsal etmenlerin firma performansı üzerindeki etkileri göz ardı edilmiştir. Bu faktörlerin, yönetim kurulu özellikleri ile etkileşimleri ve bu ilişkinin karmaşıklığını anlamak için daha geniş bir perspektife ihtiyaç vardır. Son olarak, çalışmanın genellemeleri sınırlı olabilir. Farklı coğrafi bölgelerde veya farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin farklı dinamiklere sahip olabileceği ve bu nedenle genel sonuçların bu özel koşullara uyarlanması gerekebileceği unutulmamalıdır.

Bu alanda gelecekte yapılabilecek araştırmalar arasında yönetim kurulu çeşitliliği, görev süresi ve kompozisyonu gibi yönetim kurulu özelliklerinin incelenmesi, farklı bölgeler ve sektörler arasında karşılaştırmalı bir analiz yapılması ve yönetim kurulu ve firma özelliklerinin firma performansı üzerindeki uzun vadeli etkilerinin araştırılması yer alabilir. Ayrıca, çalışmalarda yer alan ülkelerin ekonomik düzeyleri ve performans ölçütleri düzenleyici değişken olarak ele alınıp yönetim kurulu özellikleri ve firma performansı ilişkisi tekrar incelenebilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Meltem ALTIN (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Meltem ALTIN (% 100)

KAYNAKÇA

Adams, R. B., ve Ferreira, D. (2009). Women in the boardroom and their impact on governance and performance. *Journal of Financial Economics*, 94(2), 291-309. doi: 10.1016/j.jfineco.2008.10.007.

Agrawal, A., ve Knoeber, C. R. (1996). Firm performance and mechanisms to control agency problems between managers and shareholders. *Journal of financial and quantitative analysis*, 31(3), 377-397. doi: 10.2307/2331397.

Agrawal, A., ve Knoeber, C. R. (2001). Do some outside directors play a political role?. *The Journal of Law and Economics*, 44(1), 179-198.

Ahmad, J., ve Ahmed, N. (2019). CEO Duality and Firm Performance: Evidence from Pakistani Listed Companies. *Journal of Management Sciences*, 6(1), 1-13.

Aktaş, Z., ve Atalay, M. Ö. (2020). Yönetim Kurulu Yapısı Çeşitliliğinin Entelektüel Sermaye Üzerindeki Etkisi: BİST Sürdürülebilirlik Endeksi Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(2), 823-854. doi: 10.16953/deusosbil.544999.

Ali, S., Naseem, M. A., Jiang, J., Rehman, R. U., Malik, F., ve Ahmad, M. I. (2022). “How” and “When” CEO Duality Matter? Case of a Developing Economy. *SAGE Open*, 12(3). doi: 10.1080/23311975.2023.2190196.

Antwi, I. F., Carvalho, C., & Carmo, C. (2021). Corporate governance and firm performance in the emerging market: A review of the empirical literature. *Journal of Governance and Regulation/Volume*, 10(1).

Atılğan, Ö. (2017). Yönetim kurulu büyüklüğü, bağımsız üye oranı ve kadın üye oranı ile finansal performans ilişkisi. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 32(2), 315-354. doi: 10.24988/deuııbf.2017322654.

Baysinger, B. D., ve Butler, H. N. (1985). Corporate governance and the board of directors: Performance effects of changes in board composition. *The Journal of Law, Economics, and Organization*, 1(1), 101-124. doi: 10.1093/oxfordjournals.jleo.a036883.

Berger, P. G., ve Ofek, E. (1995). Diversification's effect on firm value. *Journal of financial economics*, 37(1), 39-65. doi: 10.1016/0304-405X(94)00798-6.

Borenstein, M., Hedges, L. V., Higgins, J. P., ve Rothstein, H. R. (2021). *Introduction to meta-analysis*. John Wiley & Sons.

- Campbell, K., ve Mínguez-Vera, A. (2008). Gender diversity in the boardroom and firm financial performance. *Journal of business ethics*, 83, 435-451. doi: 10.1007/s10551-007-9630-y.
- Carter, D. A., Simkins, B. J., ve Simpson, W. G. (2003). Corporate governance, board diversity, and firm value. *Financial review*, 38(1), 33-53. doi: 10.1111/1540-6288.00034.
- Cooper, H. (2015). *Research synthesis and meta-analysis: A step-by-step approach*. Sage publications.
- Core, J. E., Holthausen, R. W., ve Larcker, D. F. (1999). Corporate governance, chief executive officer compensation, and firm performance. *Journal of financial economics*, 51(3), 371-406. doi: 10.1016/S0304-405X(98)00058-0.
- Daily, C. M., Dalton, D. R., ve Cannella Jr, A. A. (2003). Corporate governance: Decades of dialogue and data. *Academy of Management Review*, 28(3), 371-382. doi: 10.5465/amr.2003.10196703.
- Dalton, D. R., Daily, C. M., Ellstrand, A. E., ve Johnson, J. L. (1998). Meta-analytic reviews of board composition, leadership structure, and financial performance. *Strategic Management Journal*, 19(3), 269-290.
- Demsetz, H., ve Lehn, K. (1985). The structure of corporate ownership: Causes and consequences. *Journal of political economy*, 93(6), 1155-1177.
- Demsetz, H., ve Lehn, K. (1985). The structure of corporate ownership: Causes and consequences. *Journal of political economy*, 93(6), 1155-1177.
- Fama, E. F., ve Jensen, M. C. (1983). Separation of ownership and control. *The Journal of Law and Economics*, 26(2), 301-325.
- Fariha, R., Hossain, M. M., & Ghosh, R. (2022). Board characteristics, audit committee attributes and firm performance: empirical evidence from emerging economy. *Asian Journal of Accounting Research*, 7(1), 84-96.
- Geroski, P. A., ve Gregg, P. (1997). *Coping with recession: UK company performance in adversity*. Cambridge University Press.
- Higgins, J. P., Thomas, J., Chandler, J., Cumpston, M., Li, T., Page, M. J., ve Welch, V. A. (Eds.). (2019). *Cochrane handbook for systematic reviews of interventions*. John Wiley & Sons.
- Hillman, A. J., ve Dalziel, T. (2003). Boards of directors and firm performance: Integrating agency and resource dependence perspectives. *Academy of Management Review*, 28(3), 383-396. doi: 10.5465/amr.2003.10196729.
- Hunter, J. E., ve Schmidt, F. L. (2014). *Methods of meta-analysis: Correcting error and bias in research findings*. Sage Publications.
- Khan, A. W., & Abdul Subhan, Q. (2019). Impact of board diversity and audit on firm performance. *Cogent Business & Management*, 6(1), 1611719.
- Kato, T., ve Long, C. (2006). CEO turnover, firm performance, and enterprise reform in China: Evidence from micro data. *Journal of Comparative Economics*, 34(4), 796-817. doi: 10.1016/j.jce.2006.08.002.
- Kobal, H. Y., ve Ataman, G. (2018). Vekalet Teorisi ve Kaynak Bağımlılığı Teorisi Bağlamında, Yönetim Kurulunun Yapısal Özellikleri ile Finansal Kaldıraç ve Karlılık Oranları Arasındaki İlişki: Halka Açık Gıda Şirketleri Üzerinde Bir Araştırma (2005-2016 Dönemi). *Öneri Dergisi*, 13(50), 187-210. doi: 10.14783/maruoneri.v13i38778.315509.
- Konak, F., ve Özkahveci, E. (2021). Yönetim Kademesindeki Kadınların Firma Performansına Etkisi: Bist Kurumsal Yönetim Endeksi. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 6-23.

- Kontesa, M., ve Lako, A. (2020). Board capital effect on firm performance: evidence from Indonesia. *International Journal of Business and Society*, 21(1), 491-506. doi: 10.33736/ijbs.3265.2020.
- Saha, N. K., Moutushi, R. H., & Salauddin, M. (2018). Corporate governance and firm performance: the role of the board and audit committee. *Asian Journal of Finance & Accounting*, 10(1), 210-225.
- Lipsey, M. W., ve Wilson, D. B. (2001). *Practical meta-analysis*. SAGE publications.
- Moher, D., Shamseer, L., Clarke, M., Ghersi, D., Liberati, A., Petticrew, M., ... & Stewart, L. A. (2015). Preferred reporting items for systematic review and meta-analysis protocols (PRISMA-P) 2015 statement. *Systematic reviews*, 4(1), 1-9.
- Paul, A., Friday, O., ve Godwin, O. (2011). Board composition and corporate performance: An analysis of evidence from Nigeria. *management*, 2(4), 64-73.
- Prashar, A., & Gupta, P. (2021). Corporate boards and firm performance: a meta-analytic approach to examine the impact of contextual factors. *International Journal of Emerging Markets*, 16(7), 1454-1478.
- Rhoades, D. L., Rechner, P. L., & Sundaramurthy, C. (2000). Board composition and financial performance: A meta-analysis of the influence of outside directors. *Journal of Managerial issues*, 76-91.
- Rosenthal, R. (1991). *Meta-analytic Procedures for Social Research*. Sage Publications.
- Rosenthal, R., Cooper, H., ve Hedges, L. (1994). Parametric measures of effect size. *The handbook of research synthesis*, 621(2), 231-244.
- Mutlu, C. C., Van Essen, M., Peng, M. W., Saleh, S. F., & Duran, P. (2018). Corporate governance in China: A meta-analysis. *Journal of Management Studies*, 55(6), 943-979.
- Nawafly, A. T., & Alarussi, A. S. (2016). Impact of board's characteristics, audit committee characteristics over firm performance.
- Shaferi, I., Wahyudi, S., Mawardi, W., Hidayat, R., ve Puspitasari, I. (2020). The manufacture and service companies differ leverage impact to financial performance. *International Journal of Financial Research*, 11(2), 281-286. doi: 10.5430/ijfr.v11n2p281.
- Tripathy, S., ve Shaik, A. (2020). Leverage and firm performance: Empirical evidence from Indian food processing industry. *Management Science Letters*, 10(6), 1233-1240. doi: 10.5267/j.msl.2019.11.035.
- Ujunwa, A., Salami, P. O., ve Umar, A. H. (2013). CEO duality and firm performance: An integration of institutional perceptive with agency theory. *International Journal of Economics and Management Engineering*, 7(1), 180-186.
- Van Essen, M., van Oosterhout, J. H., & Carney, M. (2012). Corporate boards and the performance of Asian firms: A meta-analysis. *Asia Pacific Journal of Management*, 29, 873-905.
- Vo, D. H., ve Nguyen, T. M. (2014). The impact of corporate governance on firm performance: Empirical study in Vietnam. *International Journal of Economics and Finance*, 6(6), 1-13. doi: 10.5539/ijef.v6n6p1.
- Vu, K. A., & Pratoomsuwan, T. (2019). Board characteristics, state ownership and firm performance: evidence from Vietnam. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, 11(2), 167-186.
- Yağlı, İ. (2019). Yönetim Kurulu Çeşitliliği-Finansal Performans İlişkisi: Türk Bankacılık Sektörü Örneği. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37(3), 565-586. doi: 10.17065/huniibf.450543.

Yasser, Q. R., Al-Mamun, A., ve Suriya, A. R. (2014). CEO duality structure and firm performance in Pakistan. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 5, 57-69.

Yermack, D. (1996). Higher market valuation of companies with a small board of directors. *Journal of Financial Economics*, 40(2), 185-211. doi: 10.1016/0304-405X(95)00844-5.

Zahra, S. A., ve Pearce, J. A. (1989). Boards of directors and corporate financial performance: A review and integrative model. *Journal of management*, 15(2), 291-334. doi: 10.1177/014920638901500208.

Zhou, H., Owusu-Ansah, S., & Maggina, A. (2018). Board of directors, audit committee, and firm performance: Evidence from Greece. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 31, 20-36.



İşletmelerde Sürdürülebilir Yönetim Muhasebesinin Gerekliği

Hüseyin ÖZYİĞİT¹

Öz

Günümüz iş dünyasında işletmelerin, çevresel ve sosyal açıdan etkinliklerini gerçekleştirme konusunda baskı altında olması, sürdürülebilir yönetim muhasebesi faaliyetlerini önemli hale getirmektedir. Bu çalışmanın amacı, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin; içeriği, önemi ve özellikleri hakkında bilgi vererek işletmeler açısından gerekliliğini özlü bir şekilde ortaya koymaktır. Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden tematik analiz tekniği kullanılmıştır. Tematik analiz, veriler içindeki kalıpları, anlamları ve ilişkileri belirlemeye ve keşfetmeye olanak tanımaktadır. Çalışma verilerinin analizinde birbirini takip eden altı analiz aşaması kullanılmıştır. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi araçları ve uygulamaları, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin değerlendirilmesi ve sürdürülebilir yönetim muhasebesinin uygulama zorlukları ve gelecekteki gelişimi olmak üzere üç ana tema belirlenmiş ve bu temalara yönelik bulgular açıklanmıştır. Sonuç olarak, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin; işletmelerin çevresel ve sosyal performanslarını iyileştirerek, maliyetlerini düşürerek ve paydaşlar nezdindeki itibarlarını artırarak uzun vadeli sürdürülebilirlik ve kârlılık elde etmelerine yardımcı olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Muhasebe, Sürdürülebilirlik, Yönetim Muhasebesi, Tematik Analiz.

JEL Kodları: M40, M41, M49.

Necessity Of Sustainable Management Accounting In Businesses

Abstract

In today's business world, the fact that businesses are under pressure to realize their environmental and social activities makes sustainable management accounting activities important. The purpose of this study is to provide information about the content, importance and features of sustainable management accounting and to concisely reveal its necessity for businesses. In the study, thematic analysis technique, one of the qualitative research methods, was used. Thematic analysis allows to identify and discover patterns, meanings and relationships within data. Six consecutive stages of analysis were used in the analysis of the study data. Three main themes, namely sustainable management accounting tools and practices, evaluation of sustainable management accounting, implementation challenges and future development of sustainable management accounting, were determined and the findings related to these themes were explained. As a result, it is thought that sustainable management accounting will help businesses achieve long-term sustainability and profitability by improving their environmental and social performance, reducing their costs and increasing their reputation among stakeholders.

Keywords: Accounting, Sustainability, Management Accounting, Thematic Analysis.

JEL Codes: M40, M41, M49.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Hüseyin ÖZYİĞİT, (Dr. Öğr. Üyesi), Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi, Kemah Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Erzincan, Türkiye, E-mail: huseyinozyigit@erzincan.edu.tr ORCID: 0000-0002-0632-7931.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Özyiğit, H. (2023). İşletmelerde sürdürülebilir yönetim muhasebesinin gerekliliği. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 159-183. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1283963>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Traditional management accounting practices (activity-based costing, balanced scorecard, etc.), which have been used for years, continue to evolve and reshape. This development must adapt to corporate governance and the changing needs of managers, including growing sustainability issues. In order for business managers to bring a sustainable mission to their institutions, they must first have the necessary knowledge and equipment to ensure sustainability. Knowledge and equipment are necessary to reduce the environmental impacts of businesses, to understand their interactions, to increase the social benefit of their corporate activities and to create significant economic impacts. Management accounting is important for the creation of this equipment and information and for the transition of businesses to sustainability. Management accounting integrating sustainable issues also requires a different (critical) perspective on the use of traditional management accounting tools and practices that focus on providing financial information. In the study in order to reveal the impact and importance of management accounting on sustainability, “what issues should businesses pay attention to when applying sustainable management accounting?” and “why should businesses use sustainable management accounting?” answers to the questions were sought. In this context in the study firstly definitions and literature review related to sustainable management accounting are mentioned. By making a literature review, the importance of this study and its difference from other studies are stated. Then through thematic analysis three main themes, namely sustainable management accounting tools and practices, evaluation of sustainable management accounting, implementation challenges and future development of sustainable management accounting, and findings on sub-themes of these themes are explained. Finally, sustainable management accounting has been evaluated in the conclusion part and suggestions have been made.

Literature on Research

Related to this research, studies on sustainable accounting and sustainable management accounting have been examined and presented in chronological order. Karen et al., in their study in 2016, examined the links between sustainability assessment, management accounting, management control and reporting. They noted that performance appraisal, management accounting, management control, and reporting have been defined in various ways, but mostly superficially. Kelly et al. in 2017 investigated current management accounting issues in the field of corporate responsibility and sustainability. They concluded that sustainability was integrated into management control systems, various research methods such as case studies, surveys and archives were used, and transactions were carried out with a different perspective from the traditional accounting approach.

Schaltegger et al. in 2021 examined how sustainable management accounting was handled by businesses and sustainability transformations beyond institutional boundaries with a literature review. As a result of the examination they made recommendations for establishing a multi-level context, action, and transformative contributions to the development of sustainable management accounting. Chamila et al. in 2021 examined the effect of management accounting practices on the sustainable development of family companies by reviewing the literature. They stated that the heterogeneous characteristics of family businesses lead to a lower degree of information asymmetry and this may weaken the need for management accounting practices.

Alsaid and Loai in 2022 examined the potential sustainability pressures of smart city reforms and projects on the management accounting system in the Egyptian government establishment. They stated that smart city projects affect the sustainable management accounting system socially and politically. Varzaru et al. in 2022 investigated the effect of using innovative management accounting tools on the performance and sustainable approaches of companies. They concluded that companies that use innovative management accounting tools more heavily perform better and have more tools at their disposal to manage a sustainable approach.

Ma et al. in 2022 examined the flexibility of traditional management accounting in allocating and collecting costs at the enterprise level. They concluded that mostly internal information was taken into account, ignoring external data (environmental, social). They also stated that strategic management accounting, in order to develop cost-based strategies and take into account the financial and non-financial consequences of companies, will help sustainability, allowing companies to expand their operations. Aruah et al. in 2023 investigated the management accounting systems of manufacturing companies in Nigeria for sustainability. They collected data by applying a forty-one-item questionnaire to 92 accountants working in manufacturing companies. They concluded that management accounting and control systems should be improved for the sustainable innovation and performance of manufacturing companies.

When the literature review is evaluated, accounting systems of studies on sustainable accounting and sustainable management accounting are seen that carbon accounting, sustainable tourism, flexibility of cost systems, smart city projects, accounting and reporting paradigm, sustainable family businesses, roles of stakeholders, sustainability transformations, accounting structures, socio-economic transformations, corporate responsibility, reporting, activity-based costing and sustainable innovation. Interest in sustainable management accounting has increased in recent years, but more and more research is needed to develop comprehensive sustainable management accounting systems. In this context, it is anticipated that this study will contribute to the literature in terms of importance of sustainable management accounting for businesses, the necessity of implementation by businesses, and the issues to be considered while applying by businesses.

Method of The Research

In this study, thematic analysis technique, one of the qualitative research methods, was used. Thematic analysis includes focus groups or analysis of written texts to identify patterns, themes and categories. This method often helps to explore complex issues and generate important insights about them. Thematic analysis allows researchers to identify and discover patterns, meanings, and relationships within data. The thematic analysis process consists of certain stages. First, the data are defined by taking notes on key ideas and concepts. Then, the data are coded by identifying keywords, phrases or sentences related to themes or concepts. After the coding process is completed, the codes are analyzed and grouped into broader themes or categories. By analyzing these themes, sub-themes or patterns within each theme are determined. Finally, the findings are summarized and the themes obtained from the data are explained. In terms of creating and evaluating themes for sustainable management accounting;

- Sustainability reports of businesses on the Public Disclosure Platform,
- Exemplary practices and regulations,
- Periodicals, resources on the internet and books,
- Thematic analysis was performed by integrating studies in databases such as PubMed, Web of Science, Elsevier, JSTOR, ProQuest, Scopus, ERIC, Google Scholar, ScienceDirect, Emerald Insight and TR Index.

Thematic analysis allows generating new insights and theories from the collected sources. Six analysis stages developed by Braun and Clarke (2006) were used to analyze the data in the study. These stages are as follows:

- Stage 1: Data Collection
- Stage 2: Reading the Texts
- Stage 3: Making the Codings
- Stage 4: Identification of Themes

-
- Stage 5: Making Analysis
 - Stage 6: Interpretation of Findings. In this part of the research, the method designed in accordance with the research question should be explained.

Findings of The Research

Three main themes have been identified to express the necessity and applicability of sustainable management accounting by performing thematic analysis. These themes are sustainable management accounting tools and practices, assessment of sustainable management accounting, and implementation challenges and future development of sustainable management accounting. This belongs to the main themes;

- Material Flow (material flow analysis helps businesses understand the environmental impact of their operations, identify opportunities to increase resource efficiency and reduce waste),
- Lifecycle (lifecycle assessment allows businesses to understand the environmental impacts of their products or services throughout their entire lifecycle and identify opportunities to improve sustainability),
- Social ROI (taking into account both financial and non-financial results of businesses' activities, it evaluates the social and environmental impacts of these results),
- Sustainable Investment Evaluation (Organizations will need experts and individuals with different knowledge and a corporate culture that will ensure continuous learning in order to continue their sustainability and investment evaluations)
- Performance Indicators (provides operational performance measurements of greenhouse gas emissions and wastes recycled in a particular facility, and evaluating them according to long-term strategic targets),
- Cost Allocation (helping businesses understand the financial implications of their sustainability initiatives and make informed decisions that balance economic, environmental and social aspects),
- Selection of Scope (allowing businesses to consider the environmental, social and economic impacts most relevant to their business and stakeholders),
- Prioritization (meaning that businesses consider both quantitative and qualitative factors and engage with stakeholders to understand their perspectives and priorities),
- Externalities (represents losses, costs or benefits arising from the activities carried out by the enterprises),
- Quantitative and qualitative information (an effective sustainable management accounting requires a holistic integration of both quantitative and qualitative information),
- It has been determined that the awareness of sustainable management accounting will increase, its necessity will be understood and its applicability will be facilitated if sub-themes such as Time Frame (the time frame depends on the specific sustainability problems faced by businesses and the goals of improving sustainability performance) are given importance and priority. In this part of the research, the findings obtained with the method applied in the research should be explained.

Conclusion

In today's business world, management accounting and sustainability are in the process of becoming two fields that are increasingly important and interrelated. Management accounting refers to the process of using financial information to make informed decisions within the business. On the other hand, sustainability is concerned with balancing economic, social and environmental considerations

to ensure that business practices are sustainable in the long run. Management accounting can support sustainability by providing information about the costs and benefits of different business practices. For example, those working in the management accounting department can help businesses make more sustainable decisions by analyzing the reduction of greenhouse gas emissions or the costs of renewable energy sources. Management accounting can also play a role in measuring and reporting sustainability performance. This role includes monitoring and analyzing metrics related to environmental and social impacts such as carbon emissions or employee satisfaction.

Sustainable management accounting practices also allow businesses to collect the information needed when they try to understand responsibility relationships. Sustainable management accounting;

- Requests from stakeholders, including customers, investors, employees and regulators,
- Environmental and social problems such as climate change, loss of biodiversity and human rights violations,
- The scarcity and cost of many natural resources such as water, energy and raw materials,
- Desire to increase reputation and brand value by offering sustainable products and services,
- Desire to create long-term value by balancing financial, environmental and social factors,
- It is important for businesses for reasons such as reducing risks such as supply chain interruptions, fines and reputational damage by analyzing the environmental and social impacts of business operations.

In general sustainable management accounting can contribute to the success of businesses by reducing costs, improving stakeholder relationships, providing competitive advantage, managing risks and encouraging innovation. In the study thematic analysis technique, one of the qualitative research methods, was used in order to increase awareness by giving information about content, importance and features of sustainable management accounting. In expressing the necessity and applicability of sustainable management accounting by performing thematic analysis; three main themes have been identified. They are sustainable management accounting tools and practices, assessment of sustainable management accounting, and implementation challenges and future development of sustainable management accounting. Sustainable management can be explained by explaining these main themes and sub-themes (such as material flow, life cycle, social return on investment, performance indicators, scope selection, prioritization, externalities, quantitative and qualitative information, time frame, relative and absolute numbers). Detailed information is given about the issues to be considered in the application process of accounting and the benefits that sustainable management accounting will provide to businesses. In general, the findings of the research support the necessity of sustainable management accounting when compared with the studies mentioned in the literature section. With the various benefits of sustainable management accounting, its application and research;

- Contain complex concepts such as environmental accounting, social accounting and sustainability reporting,
- Low level of quality data availability,
- The absence of a standardized framework for sustainable management accounting, and
- Sustainable management accounting has several limitations, such as the difficulty of applicability in small-scale enterprises.

This study in considering the importance of management accounting information in the transition to sustainability, it is anticipated that it will contribute to both traditional and emerging accounting perspectives. In addition, it is thought that by setting an example for similar or more comprehensive

accounting research, it will increase the awareness of sustainable management accounting and improve the perspective of businesses on sustainable management accounting.

1. GİRİŞ

Genel olarak yönetim muhasebesi; stratejik ve operasyonel karar verme sürecinde yöneticilere ve finansal bilgi kullanıcılarına yardımcı olmak için kurum içinde kullanılan muhasebe araçlarını, uygulamalarını ve metodolojilerini ifade etmektedir (Schaltegger vd., 2017: 116). Yönetim kontrolleri; işletmeler için tasarlanan ve çalışanların faaliyetlerini, davranışlarını ve kararlarını değerlendiren tüm sistemleri, araçları ve uygulamaları ifade etmektedir (Margerison vd., 2019: 334). Yıllardır kullanılan geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları (faaliyete dayalı maliyetleme, dengeli puan kartı vb.), gelişmeye ve yeniden şekillenmeye devam etmektedir. Bu gelişim, artan sürdürülebilirlik sorunları da dahil olmak üzere, kurumsal yönetime ve yöneticilerin değişen ihtiyaçlarına uyum sağlamalıdır (Boulianne vd., 2018: 319).

Sürdürülebilirlik, işletmelerin çalışma sürecini değiştirmektedir. İşletmelerin, karar verme süreçlerinde finansal bilgileri daha kapsamlı değerlendirmesi gerekmektedir. İşletme yöneticileri, bir organizasyonun sürdürülebilirlik özelliklerini ve bağlılıklarını anlamalıdır. Çünkü bu hususlar mevcut pazardaki hakimiyet ve kısa vadeli finansal başarı üzerinde doğrudan etkiye sahiptir (Nguyen ve Le, 2020: 100). Sürdürülebilir yönetim muhasebesi; çok yönlü sürdürülebilirlik faktörlerini, işletmelerin stratejik ve operasyonel karar alma süreçlerine dahil edebildiği için önemli hale gelmektedir. Ayrıca, kaliteli sürdürülebilirlik bilgileri, yöneticilerin gelecekle ilgili kapsamlı ve doğru kararlar alma becerilerini de geliştirmektedir (Vu vd., 2022: 32). İşletme yöneticilerinin, kurumlarına sürdürülebilir bir misyon kazandırabilmesi için öncelikle sürdürülebilirliği sağlayacak gerekli bilgilere ve donanıma sahip olması gerekmektedir. Bilgi ve donanım; işletmelerin çevresel etkilerini azaltmak, etkileşimlerini anlamak, kurumsal faaliyetlerinin sosyal faydasını artırmak ve önemli ekonomik etkiler yaratmak için gereklidir (Zou vd., 2019: 624). Yönetim muhasebesi; bu donanım ve bilgilerin oluşturulması ve işletmelerin sürdürülebilirliğe geçişi noktasında önem arz etmektedir. Ayrıca yönetim muhasebesi, organizasyonel performansa da büyük katkı sağlamaktadır (Oyewo, 2020: 13).

İşletme yöneticilerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerde başarılı olabilmesi ve bu faaliyetlerin sürekliliğini sağlayabilmesi için, sürdürülebilir yönetim muhasebesini kurumun yönetim sistemlerinin temel unsuru haline getirmesi ve çok boyutlu sürdürülebilirlik faktörlerini stratejik ve operasyonel karar alma süreçlerine entegre etmesi gerekmektedir (Kelly vd., 2017: 68). Tüm bu hususlar, sürdürülebilirlik konularını bütünleştiren yeni bir yönetim muhasebesi uygulamalarının oluşturulması anlamına gelmektedir. Sürdürülebilir konuları bütünleştiren yönetim muhasebesi; geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının kullanılmasına da farklı (eleştirel) bir bakış açısı getirmektedir (Ibragimova, 2019: 179).

Çalışmada; yönetim muhasebesinin sürdürülebilirlik üzerindeki etkisini ve önemini ortaya koymak amacıyla, “işletmeler sürdürülebilir yönetim muhasebesini uygularken hangi konulara dikkat etmelidir?” ve “işletmeler neden sürdürülebilir yönetim muhasebesini kullanmalıdır?” sorularına cevap aranmıştır. Bu bağlamda çalışmada ilk olarak; sürdürülebilir yönetim muhasebesi ile ilgili olarak tanımlamalara ve literatür taramasına değinilmiştir. Literatür taraması yapılarak bu çalışmanın önemi ve diğer araştırmalardan farkı belirtilmiştir. Daha sonra tematik analiz aracılığıyla; sürdürülebilir yönetim muhasebesi araçları ve uygulamaları, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin değerlendirilmesi ve sürdürülebilir yönetim muhasebesinin uygulama zorlukları ve gelecekteki gelişimi olmak üzere üç ana tema ve bu temalara ait alt temalara yönelik bulgular açıklanmıştır. Son olarak, sürdürülebilir yönetim muhasebesi sonuç kısmında değerlendirilerek önerilerde bulunulmuştur.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK VE YÖNETİM MUHASEBESİ

İşletmelerin sürdürülebilir hale gelmesi, özellikle kurum içindeki kararların nasıl ve hangi temelde alındığı ile ilgilidir. Bu nedenle, organizasyonel karar verme sürecinde kullanılan bilgilerin, araçların, uygulamaların ve yaklaşımların dikkate alınması gerekmektedir. Geleneksel yönetim muhasebesi ve kontrol araçları; sürdürülebilirliğe doğru kurumsal geçişleri olumlu ya da olumsuz yönde etkileyebildikleri için önem arz etmektedir. İşletme yöneticilerinin; sürdürülebilirlik hususlarını (hem

stratejik hem de operasyonel faaliyetlerde), kurumsal karar verme süreçlerine dahil etmelerine yardımcı olan çeşitli araç ve uygulamalar vardır. Örneğin, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarını, sürdürülebilirlik hususlarını daha iyi kapsayacak şekilde (dengeli puan kartının, sürdürülebilir dengeli puan kartı haline getirilmesi) geliştirmek mümkündür (Villiers ve Hsiao, 2018: 17). Sürdürülebilirlikte; enerji kullanımı, su tüketimi, emisyonlar ve atık miktarları gibi konulara da önem alınmaktadır.

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi, özellikle bir kuruluşun sürdürülebilirlik faaliyetlerini ölçmeyi, değerlendirmeyi ve sonuçlarını iletmeyi amaçlayan geniş bir faaliyet yelpazesini ifade etmektedir. Geleneksel yönetim muhasebesinde olduğu gibi, sürdürülebilir yönetim muhasebesi ile sürdürülebilir yönetim kontrolleri arasında ayırım yapmak faydalı olmaktadır. Sürdürülebilirlik konularıyla ilgili bilgi birikimi yapmak ve gelişim göstermek için öncelikle kurum içinde kullanılan araçlara ve uygulamalara odaklanmak gerekmektedir (Venturini vd., 2016: 168). Sürdürülebilir yönetim kontrolleri; çalışan davranışlarının ve kararlarının, kuruluşun sürdürülebilirlik hedefleri ile tutarlı olmasını sağlamak için yöneticiler tarafından geliştirilen ve kullanılan tüm cihaz ve sistemler olarak ifade edilmektedir. Sürdürülebilirlik faktörlerini, kurumsal karar verme süreçlerine entegre etmek isteyen yöneticilerin kullanabilecekleri çeşitli uygulamalar ve sistemler bulunmaktadır. Yöneticiler bu uygulama ve sistemlerle; organizasyonel faaliyetlerin sürdürülebilirlik ile ilişkisinin değerlendirilmesi ve verilen kararların sürdürülebilirlik performansını nasıl etkilediğinin analiz edilmesi gibi işlemler gerçekleştirebilmektedir (Crutzen vd., 2017: 1295).

Çeşitlilik, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin belirleyici bir özelliğidir. Sürdürülebilirlik kriterlerinin sektörler arasında değişiklik göstermesi, organizasyon yöneticilerinin ihtiyaçlarını farklılaştırmaktadır. Kurum içi karar verme sürecinde kullanılan bilgi ve uygulamalar, sadece organizasyonun biçimi (örneğin, kâr amacı güden veya gütmeyen) açısından değil, aynı zamanda organizasyonun önemi, tarihi, kültürü ve yöneticilerin tercihleri açısından da farklılık gösterebilmektedir. Bu durum, kuruluşların sürdürülebilir yönetim muhasebesine yönelik çeşitli yaklaşımlara sahip olabileceği anlamına gelmektedir (Miles, 2011: 142). Muhasebe bilgilerine ilişkin çoğu düzenleme (finansal raporlama vb.), iç paydaşlardan ziyade dış paydaşlara yöneliktir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik yönetimi için tüm kuruluşlara uygulanabilecek net kurallar veya hazır şablonlar yoktur. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamalarında, kurum içi muhasebe süreçlerinin esnekliği de dikkate alınmalıdır (Hickman, 2020: 214). Yöneticiler, yönetim muhasebesi uygulamalarını farklı şekillerde kullanabilir, çünkü bunların kullanımına ve yorumlanmasına yönelik herhangi bir kural veya kapsayıcı ilke yoktur.

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi, tarafsız ve teknik bir faaliyet olarak, belirli durumlara veya ortamlara ilişkin objektif bilgiler ve değerlendirmeler sağlamaktadır. Muhasebe meslek mensupları, yönetim muhasebesinin tercihler ve muhakemelerle dolu olduğunu ifade etmektedir (Bui ve Villiers, 2018: 128). Karar verme sürecinde yöneticiler, çeşitli alternatifleri karşılaştırmak için hazırlanabilecek farklı bilgi türlerini (mali ve mali olmayan) dikkate almaktadır. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi, kapsamlı ve geniş bir alandır. Sürdürülebilirlik sürecinde, işletme içinde kullanılan geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ve metodolojileri de dikkate alınmalıdır. Geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları ve metodolojileri; sürdürülebilirlikle iç içe olup yöneticilere ve finansal bilgi kullanıcılarına karar verme noktasında yardımcı olmaktadır (Stacchellini vd., 2016: 106).

3. LİTERATÜR TARAMASI

Sürdürülebilir yönetim muhasebesinin; işletme faaliyetlerinin uzun vadeli sonuçlarını değerlendirmesi, işletmelerin bilinçli kararlar alabilmelerini sağlaması ve çevresel, sosyal ve ekonomik hususları yönetim muhasebesi süreçlerine entegre etmesi bakımından literatüre önemli katkılar sağlayacağı öngörülmektedir. Bu araştırmayla ilgili olarak sürdürülebilir muhasebe ve sürdürülebilir yönetim muhasebesi üzerine yapılan çalışmalar incelenerek kronolojik sıra ile sunulmuştur. Ernesto vd., 2015 yılında yaptıkları çalışmada, çeşitli yönetim muhasebesi ve kontrol sistemlerinin sürdürülebilir inovasyon ile uluslararası performans arasındaki ilişkisini

incelemişlerdir. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi ve kontrol sistemlerinin, kurumsal faaliyetleri (müşteri hizmetleri, dağıtım faaliyetleri vb.) geliştirme ve izleme konusunda işletme yöneticilerine yardımcı olabileceğini belirtmişlerdir.

Kaya 2016 yılında yaptığı çalışmada, sürdürülebilir yönetim muhasebesi sistemi ile faaliyete dayalı maliyetlemenin uyumlu bir şekilde yürütülebilmesi konusunu araştırmıştır. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi sistemindeki gelişmelerin; maliyetlerin yönetimi için iç karar alıcılara ve yatırımcılara sosyal maliyet bilgisi sağladığı sonucuna ulaşmıştır. Karen vd., 2016 yılında yaptıkları çalışmada, sürdürülebilirlik değerlendirmesi, yönetim muhasebesi, yönetim kontrolü ve raporlama arasındaki bağlantıları incelemişlerdir. Performans değerlendirmesinin, yönetim muhasebesinin, yönetim kontrolünün ve raporlamanın çeşitli şekillerde tanımlandığını, ancak çoğunlukla yüzeysel bir şekilde ele alındığını belirtmişlerdir.

Kelly vd., 2017 yılında yaptıkları çalışmada, kurumsal sorumluluk ve sürdürülebilirlik alanındaki güncel yönetim muhasebesi konularını araştırmışlardır. Sürdürülebilirliğin yönetim kontrol sistemlerine entegre edildiği, vaka çalışmaları, anketler ve arşivler gibi çeşitli araştırma yöntemlerinin kullanıldığı ve geleneksel muhasebe anlayışından farklı bir bakış açısıyla işlemlerin gerçekleştirildiği sonucuna ulaşmışlardır. Beata 2018 yılında yaptığı çalışmada, Orta ve Doğu Avrupa ülkelerinde sosyo-ekonomik dönüşümler ve gelişmeler bağlamında sürdürülebilir yönetim muhasebesi anlayışını incelemiştir. Tanımlayıcı ve karşılaştırmalı bir analiz yaparak sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamalarının, Orta ve Doğu Avrupa'daki şirketlerin gelecekteki konumunu etkilediğini belirtmiştir.

Nassereddine ve Ahmad 2019 yılında yaptıkları çalışmada, sürdürülebilir ve kalkınma uygulamalarındaki yönetim muhasebesi yapılarını araştırmışlardır. Araştırma sonucunda; çevresel yönetim muhasebesinin eylem olasılıklarına, finansal önceliklere, çevresel ve sosyal konulara yönelik önerilerde bulunmuşlardır. Schaltegger vd., 2021 yılında yaptıkları çalışmada, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin işletmeler tarafından nasıl ele alındığını ve kurumsal sınırların ötesindeki sürdürülebilirlik dönüşümlerini literatür taramasıyla incelemişlerdir. İnceleme sonucunda; sürdürülebilir yönetim muhasebesinin geliştirilmesi için çok düzeyli bir bağlamın, eylemin ve dönüştürücü katkıların oluşturulmasına yönelik önerilerde bulunmuşlardır.

Ascani vd., 2021 yılında yaptıkları çalışmada, yönetim muhasebesi alanında çalışan kişilerin sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasında oynadığı rolü araştırmışlardır. Yönetim muhasebesi alanında çalışan kişilerin, sürdürülebilirlik bilgilerini geliştirme noktasında muhasebe eğitime ihtiyacı olduğu ve sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının benimsenmesini teşvik etmek için yetkinliklerin geliştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Chamila vd., 2021 yılında yaptıkları çalışmada, yönetim muhasebesi uygulamalarının aile şirketlerinin sürdürülebilir gelişimine etkisini literatür taraması yaparak incelemişlerdir. Aile şirketlerinin heterojen özelliklerinin daha düşük derecede bilgi asimetrisine yol açtığını ve bu durumun yönetim muhasebesi uygulamalarına olan ihtiyacı zayıflatabileceğini belirtmişlerdir.

Alrowwad vd., 2021 yılında yaptıkları çalışmada, tarım alanında sürdürülebilir muhasebe ve raporlama paradigması modelini araştırmışlardır. Araştırmada; karşılaştırmalı analiz, gruplama, yapısal ve mantıksal derleme, modelleme, süreç yaklaşımı, soyut-mantıksal, grafik, sistem-fonksiyonel gibi yöntemler kullanmışlardır. Araştırma sonucunda; sürdürülebilir muhasebe ve raporlama paradigmasının, muhasebenin gelişimini çevreyle uyumlu hale getireceği ve ekonomik sistemlerin bu gelişimi hızlandıracığı sonucuna ulaşmışlardır. Alsaied ve Loai 2022 yılında yaptıkları çalışmada, Mısır devlet kuruluşunda akıllı şehir reformlarının ve projelerinin, yönetim muhasebesi sistemi üzerindeki potansiyel sürdürülebilirlik baskılarını incelemişlerdir. Akıllı şehir projelerinin, sürdürülebilir yönetim muhasebesi sistemini sosyal ve politik açıdan etkilediğini belirtmişlerdir.

Giulia vd., 2022 yılında yaptıkları çalışmada, tekne cilikte kullanılan demirlemenin hassas habitatlar üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Bu etkiyi değerlendirmek için çevre odaklı bir muhasebe modeli geliştirmişlerdir. Çevre odaklı muhasebe modelini, Akdeniz'in en hassas türlerinden biri olan Posidonia Oceanica üzerinde test etmişlerdir. Deniz koruma alanlarında yapılan tekne gezintisini

sürdürülebilir yönetim stratejileriyle geliştirmek için yenilikçi bir yaklaşım önerisinde bulunmuşlardır. Varzaru vd., 2022 yılında yaptıkları çalışmada, yenilikçi yönetim muhasebesi araçlarını kullanmanın şirketlerin performansı ve sürdürülebilir yaklaşımları üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Daha yoğun bir şekilde yenilikçi yönetim muhasebesi araçlarını kullanan şirketlerin, daha iyi performans gösterdiği ve sürdürülebilir bir yaklaşımı yönetmek için ellerinde daha fazla araca sahip olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Ma vd., 2022 yılında yaptıkları çalışmada, geleneksel yönetim muhasebesinin işletme düzeyinde maliyetleri tahsis etme ve toplama konusunda esnekliğini incelemişlerdir. Kurum dışı verilerin (çevresel, sosyal) göz ardı edilerek çoğunlukla kurum içi bilgilerin dikkate alındığı sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca, maliyete dayalı stratejiler geliştirmek ve şirketlerin finansal ve finansal olmayan sonuçlarını dikkate almak için stratejik yönetim muhasebesinin, şirketlerin faaliyetlerini genişletmelerine olanak tanıyan sürdürülebilirliğe yardımcı olacağını ifade etmişlerdir. Sang vd., 2022 yılında yaptıkları çalışmada, Bali'deki turizm köylerinde çevresel yönetim muhasebesine dayalı sürdürülebilir turizmin uygulanmasını araştırmışlardır. Endonezya ülkesinde yer alan Bali'deki turizm köylerinde, çevresel yönetim muhasebesine dayalı sürdürülebilir turizmin uygulanmasında turizm gerekliliklerinin halâ istenilen seviyede olmadığını belirtmişlerdir.

Aruah vd., 2023 yılında yaptıkları çalışmada, sürdürülebilirlik için Nijerya'daki imalat şirketlerinin yönetim muhasebesi sistemlerini araştırmışlardır. İmalat şirketlerinde çalışan 92 muhasebeciye kırk bir maddelik anket formu uygulayarak verileri toplamışlardır. İmalat şirketlerinin sürdürülebilir inovasyonu ve performansı için yönetim muhasebesi ve kontrol sistemlerinin iyileştirilmesi gerektiği sonucuna ulaşmışlardır. Can ve Özarı 2023 yılında yaptıkları çalışmada, sürdürülebilirlik muhasebesi ve karbon muhasebesi kavramları ile ilgili bilimsel yayınların bibliyometrik göstergelerini araştırmışlardır. Sürdürülebilirlik muhasebesi alanında yapılan çalışmalarda ABD'nin ve Avustralya'nın dünya çapında önde gelen ülkeler olduğu ve yazar verimliliğinin Lotka Yasası'na uygun olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Literatür taraması değerlendirildiğinde; sürdürülebilir muhasebe ve sürdürülebilir yönetim muhasebesi üzerine yapılan çalışmaların muhasebe sistemleri, karbon muhasebesi, sürdürülebilir turizm, maliyet sistemlerinin esnekliği, akıllı şehir projeleri, muhasebe ve raporlama paradigması, sürdürülebilir aile şirketleri, ilgililerin rolleri, sürdürülebilirlik dönüşümleri, muhasebe yapıları, sosyo-ekonomik dönüşümler, kurumsal sorumluluk, raporlama, faaliyete dayalı maliyetleme ve sürdürülebilir inovasyon gibi konulara yönelik olduğu tespit edilmiştir. Son yıllarda sürdürülebilir yönetim muhasebesine yönelik ilgi artmıştır. Ancak kapsamlı sürdürülebilir yönetim muhasebesi sistemleri geliştirmek için daha fazla ve çeşitli araştırmaya ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda sürdürülebilir yönetim muhasebesinin; işletmeler için önemine, işletmeler tarafından uygulanma gerekliliğine ve işletmeler tarafından uygulanırken dikkat edilmesi gereken konulara yönelik açıklamalar yapılması bakımından bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

4. YÖNTEM

4.1. Araştırmanın Modeli

Çalışmanın amacı, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin; içeriği, önemi ve uygulanma özellikleri hakkında bilgi vererek işletmeler açısından gerekliliğini özlü bir şekilde ortaya koymaktır. Çalışmada, nitel araştırma yöntemlerinden tematik analiz tekniği kullanılmıştır. Tematik analiz; kalıpları, temaları ve kategorileri belirlemek için odak gruplarının veya yazılı metinlerin analiz edilmesini içermektedir. Bu yöntem genellikle karmaşık konuları araştırmaya ve bu konular hakkında önemli öngörüler oluşturmaya yardımcı olmaktadır (Vaismoradi vd., 2013: 402). Tematik analiz, araştırmacıların veriler içindeki kalıpları, anlamları ve ilişkileri belirlemesine ve keşfetmesine olanak tanımaktadır. Bu durum, incelenen konunun diğer nicel yöntemlere göre daha çeşitli ve ayrıntılı bir şekilde anlaşılmasını sağlamaktadır. Tümevarımsal bir yaklaşım olan tematik analiz; analiz süreci boyunca karar verme ve muhakemenin belgelenmesi hususları da dahil olmak üzere, veri analizine yönelik sistematik ve şeffaf bir yaklaşım sunduğu için araştırma bulgularının kesinliğini ve

güvenilirliğini artırmaktadır (Buetow, 2010: 124). Tematik analiz süreci belirli aşamalardan oluşmaktadır. İlk olarak, temel fikir ve kavramlar hakkında notlar alınarak veriler tanımlanmaktadır. Ardından, temalar veya kavramlarla ilgili anahtar sözcükler, deyimler veya cümleler belirlenerek veriler kodlanmaktadır. Kodlama işlemi tamamlandıktan sonra, kodlar incelenerek daha geniş temalar veya kategoriler halinde gruplandırılmaktadır. Bu temalar analiz edilerek her tema içindeki alt temalar veya kalıplar belirlenmektedir. Son olarak, bulgular özetlenerek verilerden elde edilen temalar açıklanmaktadır (Braun ve Clarke, 2006: 86).

4.2. Veri Toplama Aracı

Sürdürülebilir yönetim muhasebesine yönelik temaların oluşturulması ve değerlendirilmesi bakımından;

- Kamuyu Aydınlatma Platformunda yer alan işletmelerin sürdürülebilirlik raporları,
- Örnek uygulamalar ve yönetmelikler,
- Süreli yayınlar, internetteki kaynaklar ve kitaplar,
- PubMed, Web of Science, Elsevier, JSTOR, ProQuest, Scopus, ERIC, Google Scholar, ScienceDirect, Emerald Insight ve TR Dizin gibi veri tabanlarında yer alan çalışmalar bütünleştirilerek tematik analiz yapılmıştır.

4.3. Verilerin Analizi

Çalışmada verileri analiz etmek için Braun ve Clarke (2006) tarafından geliştirilen altı analiz aşaması kullanılmıştır. Bu aşamalar aşağıdaki gibidir:

- 1. Aşama: Verilerin Toplanması
- 2. Aşama: Metinlerin Okunması
- 3. Aşama: Kodlamaların Yapılması
- 4. Aşama: Temaların Tanımlanması
- 5. Aşama: Analizlerin Yapılması
- 6. Aşama: Bulguların Yorumlanması

1. Aşamada, sürdürülebilir yönetim muhasebesine ilişkin kaynaklardan veriler elde edilmiştir. 2. Aşamada, elde edilen veriler incelenerek aynı konuyla alakalı bilgiler bir araya getirilmiştir. 3. Aşamada, temaları oluşturmak için elde edilen bilgiler kodlanarak harmanlanmıştır. 4. Aşamada, sürdürülebilir yönetim muhasebesine yönelik oluşturulan kodlamalar göz önünde bulundurularak; sürdürülebilir yönetim muhasebesi araçları ve uygulamaları, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin değerlendirilmesi ve sürdürülebilir yönetim muhasebesinin uygulama zorlukları ve gelecekteki gelişimi olmak üzere üç ana tema tanımlanmıştır. 5. ve 6. Aşamada, sürdürülebilir yönetim muhasebesi kapsamında üç ana tema ve bu temalara ait alt temalara yönelik bulgular değerlendirilerek açıklamalar yapılmıştır.

5. BULGULAR

5.1. Sürdürülebilir Yönetim Muhasebesi Araçları ve Uygulamaları

İşletmelerin sürdürülebilir yönetim muhasebesinde, benimseyebileceği ve uyarlayabileceği çeşitli uygulamalar bulunmaktadır. Bunlar arasında, sürdürülebilirliğe odaklanan geniş tabanlı Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) sistemleri, kullanıma hazır araçlar ve uygulamalar (maliyet tahsisi, performans göstergeleri, yatırım değerlendirmesi, malzeme akışı maliyet muhasebesi, sosyal yatırım getirisi, yaşam döngüsü değerlendirmesi vb.) yer almaktadır. Sürdürülebilir yönetim muhasebesine yönelik araç ve uygulamalar kurumların özelliklerine göre farklılık göstermektedir (Zyznarska-Dworczak, 2018: 11).

5.1.1. Malzeme Akışı Maliyet Muhasebesi

Malzeme Akışı Maliyet Muhasebesi (Material Flow Cost Accounting-MFCA), çevresel yönetim muhasebesinin en yaygın kullanılan yöntemlerinden biridir. Genel olarak süreç tabanlı üretim endüstrilerinde kullanılan MFCA; kuruluşların olumsuz çevresel etkilerini azaltmayı ve çevresel verimliliğini artırmayı amaçlamaktadır. MFCA bu amacı gerçekleştirirken, malzeme akışlarının ve stokların izlenmesine ve değerlendirilmesine (nicel olarak) odaklanmaktadır (Cescon vd., 2018: 618). Malzeme akışları ve stokları kuruluşlar arasında farklılık göstermesine rağmen genel olarak ham maddeleri, enerjiyi, suyu, çeşitli atıkları ve atıkları içermektedir. Sistematik olarak malzeme akışları ve stokları, yöneticilerin potansiyel verimsizliklerinin ve önemli atık kaynaklarının belirlenmesine olanak tanmaktadır. MFCA, atık olarak bertaraf edilen malzemelerin tedarik edilmesi, üretimi ve lojistiği gibi maliyetleri de içermektedir. MFCA sürecinde, fiziksel hacimlerle birlikte maliyetlere de odaklanmak gerekmektedir. Çünkü karmaşık işlemlerde önemli maliyetler toplam rakamlar içinde tespit edilemeyebilir (Chiwamit vd., 2017: 37). Ayrıntılı maliyet bilgilerinin üretilmesi, yöneticilerin karar verme süreçlerinde daha fazla bilgi sahibi olmasını sağlamaktadır. Örneğin, hangi malzeme akışlarının hangi bölümün maliyetlerini iyileştirilebileceğini anlamalarına yardımcı olabilmektedir. MFCA, süreçlerin olumsuz çevresel etkilerini azaltırken aynı zamanda finansal faydalar elde etmek isteyen yöneticiler için önemli bir araçtır. Kuruluşlar için ISO 14051 standardı, malzeme akışı maliyet muhasebesi çerçevesinin terminolojisini, ilkelerini, temel unsurlarını ve uygulamasını özetlediği için önem arz etmektedir. Ayrıca MFCA, kuruluşlara giren ve çıkan malzeme akışlarının anlaşılmasına yardımcı olarak döngüsel bir iş modeline geçişi kolaylaştırmaktadır (Bennett vd., 2013).

5.1.2. Yaşam Döngüsü Değerlendirmesi

Yaşam Döngüsü Değerlendirmesi (Life Cycle Assessment-LCA); ürünün, sürecin veya hizmetin etkilerini değerlendirme bakımından MFCA'ya benzemektedir. Ancak LCA, belirli ölçüde maliyetlerin düşürülmesine yöneliktir, tamamen maliyetlere odaklanmamaktadır. LCA; bir ürünün, sürecin veya hizmetin çevresel girdilerini ve çıktılarını kaydetmeye, değerlendirmeye ve yaşam döngüsüyle ilişkili etkilerini anlamaya çalışmaktadır. Bu süreçte ilgili ürün, süreç veya hizmetin tanımlanması gerekmektedir. Ürün, süreç veya hizmetler; hammaddenin çıkarılmasından imalatına, dağıtımına, kullanımına ve imhasına kadar çeşitli aşamalara ayrılmaktadır (Mistry vd., 2014: 118). Bu aşamalar yöneticilerin, karar vermek için yaşam döngüsünün girdilerini ve etkilerini anlamasına yardımcı olmaktadır. Örneğin LCA, standart bir pamuklu gömleğe yönelik; pamuğun yetiştirilmesi, ham maddelerin taşınması, iplik ve kumaş üretimi, gömleğin dikilmesi, mağaza veya internetten satılması, kullanımı ve kullanımı ömrünün sonunda atılması gibi yaşam döngüsünün farklı aşamalarıyla ilişkili çevresel etkileri anlamaya yardımcı olmaktadır. Ayrıca LCA; pamuk, sentetik, polyester ve bunlar gibi birçok ürünün çevre açısından hangisinin daha yararlı olacağını karşılaştırmaya imkân vererek, sürdürülebilirlik noktalarının belirlenmesine katkı sağlamaktadır (Landrum ve Ohsowski, 2018: 134). Unilever şirketi, ürünlerinin çevre üzerindeki etkisini değerlendirmek amacıyla LCA'yı kullanmaktadır. Unilever şirketi LCA'yı kullanarak (Mehrpooya vd., 2021: 1322):

- Yeni ürün tasarlamak,
- Mevcut ürünleri ve ürün gruplarını değerlendirmek,
- Tedarik zincirine bağlı olarak ürünlerin ve üretiminin çevresel etkilerini azaltmak,
- Bilimsel metodolojiler geliştirmek,
- Araçlarının ve metodolojilerin güvenilirliğini sağlamak ve
- Sera gazı emisyonlarını ve işlenmemiş ham madde ihtiyacını azaltmak gibi işlemleri gerçekleştirmektedir.

LCA, döngüsel bir ekonomi modelinde faydalı olabilmektedir. Bir ürünün LCA'sını hazırlamak

(tedarikçi, perakendeci ve kullanıcı katmanı dahilinde), kolay bir süreç değildir. Bu nedenle, bir kuruluşun tüm ürün yelpazesinde LCA'ları hazırlayacak kaynaklara sahip olması beklenmemektedir. LCA, kuruluşlara sadece çevresel profil hakkında öngörü kazandırmaz ayrıca değer zincirlerinde yer alan çeşitli sorumlulukları da dikkate almasını sağlamaktadır (Pollesch ve Dale, 2016: 199).

5.1.3. Sosyal Yatırım Getirisi

Sosyal Yatırım Getirisi (Social Return on Investment-SROI), bir yatırımın sahip olduğu etki aralığını değerlendirmek için kullanılan muhasebe yöntemidir. Getiri hesaplama yöntemlerinden farklı olarak SROI, yatırımın finansal getirisinden ziyade toplumsal değerini hesaplamakla ilgilenmektedir. SROI; bir faaliyetin sahip olduğu sosyal, çevresel ve ekonomik sonuçları belirlemeye, bunlar için parasal bir değer sağlamaya ve ardından üretilen değerler ile orijinal yatırım arasındaki oranları göstermeye çalışmaktadır. SROI yaklaşımının, finansal göstergelerle birlikte performansı ölçmesi ve değerlendirmesi günümüz toplumunda önemli hale gelmektedir. SROI birçok alanda kullanılmaktadır. Örneğin UEFA (Union of European Football Associations), sivil toplum kuruluşları ve kâr amacı gütmeyen kuruluşlar, faaliyetlerinin toplum için değer yaratmada ne kadar etkili olduğunu belirleme noktasında SROI yöntemini kullanmaktadır (Landrum ve Ohsowski, 2018: 139). Ayrıca SROI; yatırım seçeneklerinin veya işletme modlarının faydalarını değerlendirmede, kamu politikası alternatiflerini incelemede ve politika seçimleri yapmak için daha fazla bilgi sağlamada da kullanılmaktadır. Sosyal etki ve etki yatırımı gibi terimler, kuruluşların başarılarını değerlendirme sürecinde karşılaşılan kavramlardır. Sürdürülebilir yönetim muhasebesinde sosyal etki kavramı; bireylerin yaşam kalitesinin iyileştirilmesi veya işyerindeki refah seviyesinin genişletilmesi ve geliştirilmesi şeklinde ifade edilmektedir. Sosyal yatırım getirisi; girdi (kullanılan kaynaklar), çıktı (girdi kullanımının karşılıkları) ve sonuç (meydana gelen değişiklikler) unsurları bağlamında değerlendirilmektedir. Bir faaliyetin gerçek etkisini tespit etmek oldukça zordur. Bu nedenle etki ölçülürken, değişikliklerin tam olarak hangi işlem sebebiyle gerçekleştiğini belirtmek gerekmektedir (Adams ve Abhayawansa, 2022: 6).

5.1.4. Sürdürülebilir Yatırım Değerlendirmesi

Yönetim muhasebesi kararlarına sürdürülebilirlik hususlarının dahil edilmesi, herhangi bir özel aracın kullanılmasını gerektirmemektedir. Önemli olan belirli bir karara ilişkin bilgilerin; nasıl toplandığı, hangi boyutların ele alındığı ve birbirleriyle ilişkili olarak nasıl değerlendirildiğidir. Sürdürülebilirlik hususlarının sermaye yatırımlarına dahil edilmesi bu duruma örnek olarak verilebilir. Birçok kuruluş için yatırım değerlendirmesi, uzun vadeli ve önemli kararlar arasındadır. Çünkü bunlar kurumsal faaliyetleri yıllarca etkilemektedir. Yeni bir enerji santrali veya büyük bir petrol rafinerisinin kurulması gibi kararlar çoğunlukla finansal faktörlere bağlıdır ancak sürdürülebilirlik bu tür kararların mantığını ve sonuçlarını önemli ölçüde değiştirebilmektedir (Ferry ve Slack, 2022: 686). Sürdürülebilirlik hususları yöneticilere; sürdürülebilirliğin farklı boyutlarının nasıl tanımlanacağı, değerlendirileceği ve dikkate alınacağı, ilgili tüm bilgilerin sunulamayacağı bir durumda karar verme kriterlerinin nasıl oluşturulacağı hakkında yeniden değerlendirme yapmasına imkân vermektedir. Tüm bilgilerin kolay bir şekilde toplanması mümkün olmadığı için, çok kriterli analiz, minimum eşikler ve çeşitli yöntemlerin uygulanması gerekmektedir. Kuruluşlar, sürdürülebilirlik ile yatırım değerlendirmelerini devam ettirmek için, uzman ve farklı bilgi birikimine sahip bireylere ve sürekli öğrenmeyi sağlayacak kurum kültürüne (yönetişim uygulamalarını gözden geçiren, geliştiren, değerlendiren ve yönetim süreçlerine işlevler arası ekipleri dahil eden) ihtiyacı olacaktır (Burritt vd., 2011).

5.1.5. Temel Performans Göstergeleri

Örgütsel karar vermede kullanılan bilgilerin, performansın değerlendirildiği ve hedeflerin belirlendiği süreçlere dahil edilmesi gerekmektedir. Bu süreçlerin sürdürülebilirliği, temel performans göstergelerine (KPI) entegre edilmektedir. KPI'lar, organizasyon kültürünü etkilediği için önemli bir yönetim kontrolü aracıdır. Ayrıca, bir kuruluşun önceden belirlediği hedeflere karşı nasıl performans gösterdiğini ifade eden değerler sunmaktadır. KPI'lar, sera gazı emisyonlarının ve belirli bir tesiste geri dönüşüme alınan atıkların operasyonel performansa ilişkin ölçümlerini, uzun

vadeli stratejik hedeflere göre değerlendirilmesini sağlamaktadır (Eccles, 2014). Diğer bir ifadeyle KPI'lar, kuruluşların hedeflerine birden çok düzeyde nasıl ulaştığını tespit etmeye yardımcı olmaktadır. Finansal performansa odaklanan KPI'lar; bireylere, birimlere veya kuruluşlara göre farklılık gösterdiği için doğrudan uygulanmamaktadır. KPI'lar, bireylerin ve grupların davranışlarını etkilemektedir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik hususlarını birden çok kuruluşun karar verme sürecine entegre etmesine imkân vermektedir. Ancak KPI'larda sadece performansa odaklanmak yeterli değildir. Aynı zamanda bütçeler, hedefler ve kaynaklarla ilgili kontrollerin planlanması, organizasyonel yapı ve politikalarından oluşan idari kontrollerin de dikkate alınması gerekmektedir (Brown vd., 2015: 637). Sürdürülebilirlik; sosyal, ekonomik ve çevresel yönler arasında karmaşıklık gösterdiği için kuruluş, birim veya bireye yönelik uygun KPI'ların belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Sürdürülebilir bilgilerin toplanması kolay olsa bile, karar verme sürecinde mutlaka faydalı olacağı anlamına gelmemektedir. Örneğin bir kuruluşta, çevre bilincini artırmaya yönelik eğitime katılan kişilerin sayısını ölçmek için uygulanan KPI, eğitimin daha yüksek bir çevre bilinciyle sonuçlanıp sonuçlanmadığına dair kesin bilgiler vermemektedir (Silvola ve Vinnari, 2021: 14).

5.1.6. Maliyet Tahsisi

Maliyet muhasebesi ve maliyetlerin dağıtımı, geleneksel yönetim muhasebesi uygulamalarının odak noktasıdır. Maliyet tahsisi, çeşitli maliyetlerin organizasyon içinde nasıl dağıtıldığını (projelere, süreçlere veya ürünlere) göstermektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi ve hesap verebilirlik açısından maliyet tahsisi, yönetim muhasebesi ve sürdürülebilirlik hususlarının nasıl birbirine bağlı olduğuna dair bilgiler vermektedir. Örneğin, tüm atık maliyetlerini genel maliyet havuzunda bir araya getiren yönetim muhasebesi sisteminde, israfa ve atıkla ilgili maliyetlere neden olan süreçler daha az maliyetli görünerek organizasyon için faydalı olacaktır (Alsharari vd., 2015: 486). Sosyal, çevresel ve ekonomik maliyetlerin daha ayrıntılı bir şekilde izlenmesi, kuruluşun faaliyetlerinin hem finansal maliyetlerini hem de sürdürülebilirlik engellerini azaltmasına olanak tanımaktadır. Maliyet tahsisinin; yöneticilerin karar verme noktasında farklı durumları nasıl değerlendireceği, çeşitli projelerin, süreçlerin ve ürünlerin birbiriyle nasıl karşılaştırılacağı ve yönetim muhasebesi bilgileri tarafından ne tür kararların destekleneceği gibi konulara önemli etkileri olmaktadır. Yöneticiler sürdürülebilirlik hususlarını karar verme süreçlerine entegre etmeye çalışırken bilgi ve muhasebe uygulamalarının çeşitliliğini dikkate almalıdır (Eckert ve Kovalevska, 2021: 80).

5.2. Sürdürülebilir Yönetim Muhasebesinin Değerlendirilmesi

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamaları yöneticilere, verdikleri kararların sürdürülebilirlik etkilerini anlamasına, bunlarla ilgili doğru seçimler yapmasına ve kurum faaliyetlerinin sürdürülebilirliğe ne derece bağlı olduğunu belirlemesine imkân vermelidir. Bu tür hususlar finansal maliyetlerle ele alındığında, sürdürülebilir yönetim muhasebesi sistemlerini karmaşık bir boyuta getirirse de yük olarak görülmemelidir. Çeşitli paydaşlar için önemli olan hususları göz önünde bulundurarak daha iyi bilgiler sağlamak ve kuruluşları daha sürdürülebilir uygulamalara yönlendirmek, genel performans sisteminin bir gereğidir (IFRS Foundation, 2020). Sürdürülebilirlik hususlarının kurumsal karar verme sürecine dahil edilmemesi, organizasyonun kısa vadeli performansını ve uzun vadeli planlamalarını riske atacaktır. Hesap verebilirlik perspektifinden bakıldığında yönetim muhasebesi uygulamaları, kurumsal karar vericilerin çeşitli paydaşlara karşı sorumluluklarını hem anlamalarını hem de yerine getirmelerini sağlamaktadır (Egan ve Tweedie, 2018: 1753).

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi ile ilgili olarak ilk dikkate alınması gereken hususlar arasında; kurum ve faaliyetlerinin değerlendirileceği uygun seviyelerin belirlenmesi ve analize konu olayın (ürün, organizasyon, üretim birimi, süreç vb.) tespit edilmesi yer almaktadır. MFCA, LCA ve KPI gibi araçların birçoğu, tek bir üründen tüm kuruluşlara çeşitli düzeylerde uygulanabilmektedir. Bu nedenle en uygun ve yararlı analiz düzeyinin belirlenmesi önem arz etmektedir (Lu vd., 2016: 646). Tablo 1'de sürdürülebilir analiz düzeyi seviyelerinin örnekleri ve etkileri yer almaktadır.

Tablo 1. Sürdürülebilir Analiz Düzeyi Seviyeleri

Seviye	Örnek	Etki
Organizasyon	Kuruluşun enerji kullanımının takip edilmesi	Kurum genelinde karar vermeyi mümkün kılar
Üretim Birimi	Bireysel üretim sahalarında su kullanımının takip edilmesi	Farklı üretim birimlerinin performansını karşılaştırarak, buradan elde edilen bilgileri düşük performans gösteren birimlerin verimliliğini artırmaya yardımcı olur
Süreç	Farklı üretim süreçlerinden kaynaklanan atıkların ölçülmesi	Alternatif üretim yöntemlerini değerlendirmeye veya hangi süreçlerin doğal kaynakların veya ekosistem hizmetlerinin mevcudiyetine daha bağımlı olduğunu anlamaya imkân verir
Ürün	Belirli bir ürünün karbon veya çevresel karşılığı	Yasal gereklilikleri karşılamaya ve çevre dostu ürünleri pazarlamaya katkı sağlar

Kaynak: Gray, 2014.

Tablo 1’de yer alan seviyeler (organizasyon, üretim birimi, süreç ve ürün) hakkında bilgi edinmek için yönetim muhasebesi sistemleri kullanılmaktadır. Ancak bu durum her zaman böyle olmayabilir. Dolayısıyla, sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamalarını tasarlarken, kullanırken ve değerlendirirken, analiz seviyelerinin dikkate alınması gerekmektedir.

5.2.1. Kapsam Seçimi

Değerlendirmenin kapsamı ile değerlendirilen düzeye ilgili sürdürülebilirlik etkileri belirlenmektedir. Kapsam (Lagström ve Österberg, 2020: 125);

- İşletme organizasyonunun tüm sınırları,
- Belirli veya farklı tesisler,
- Ürünün veya sürecin yaşam döngüsü,
- Ürünün veya sürecin kontrolü ve
- Faaliyetlerin, ürünün veya sürecin dögüsel ekonomideki yeri gibi unsurlardan oluşabilmektedir.

Kapsam seçimi, değerlendirme etkileri ve değerlendirmenin sonuçları ile ilgilidir. Örneğin bir çikolata üretiminde (Diab, 2021: 352);

- Tedarik zincirinde yer alan çevresel etkiler (kakao üretimi nedeniyle meydana gelen potansiyel ormansızlaşma ve biyolojik çeşitlilik kaybı gibi),
- Çocuk işçiliği ve insan haklarına ilişkin riskler ve
- Kurumsal sınırların aşılması (çikolata üreten firmanın kakao ve şeker fabrikası olmaması durumu) gibi etmenlerin dikkate alınması gerekmektedir. Aksi halde, ürünün yaşam döngüsünün ve karbon ayak izinin değerlendirilmesi, sürdürülebilirlik etkisinin dışında kalacaktır.

İşletme sınırlarının belirlenmesi ve bu sınırlara yönelik hareket edilmesi kurumsal hesap verebilirliği

etkilemektedir. Bir ürünün işletme sınırları dışında olması, işletmenin ürün üzerindeki hesap verebilirliğini ve kontrol mekanizmasını olumsuz yönde değiştirebilmektedir. Değerlendirmenin kapsamı ile ilgili olarak yapılan seçimler hem sonuçları hem de ürünlerin birbirleriyle karşılaştırılmasını etkileyebilmektedir. Ancak ürünlerin veya süreçlerin karşılaştırılması farklı varsayımlar altında gerçekleştirilirse karşılaştırma yapmanın hiçbir anlamı kalmamaktadır. Karşılaştırmaya konu ürün veya süreçlerin değerlendirme seçim ve varsayımlarının benzer olması gerekmektedir (Farooq vd., 2021: 1116).

5.2.2. Önceliklendirme

Sürdürülebilirlik çok çeşitli konuları içerdiği için herhangi bir değerlendirme sürecinin bütün olayları kapsamı kolay değildir. Yöneticiler ve örgütsel paydaşlar hangi konuların önemli, hangilerinin öncelikli olduğuna karar vermektedir. Önemlilik, belirli bir sürdürülebilirlik konusunun işletme ve paydaşları için ne kadar ilgili olduğuna ilişkin değerlendirmeleri ifade etmektedir. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi alanında önemlilik hususları dikkate alınmaktadır (Mistry, 2014: 124). Organizasyon, organizasyonel paydaşlar ve alınan kararlarla alakalı olabilecek konuların belirlenmesine bu önemlilik bilgilerine odaklanmak gerekmektedir. Üretilen bilgiler göz önüne alındığında, yönetim muhasebesi bilgileriyle ilgili önemlilik konularında genellikle paydaş görüşlerine öncelik verilmektedir. Ancak paydaş dışı görüşler de göz ardı edilmemelidir. Çünkü bu görüşler, odaklanılacak ilgili yönleri belirlemede yararlı olarak işletme dışı bağlamları anlamaya yardımcı olmaktadır. Bu duruma, son yıllarda plastik atıklarla ilgili artan toplumsal kaygı örnek olarak verilebilir (Hickman, 2020: 219). Bir işletme plastik atık üretiyorsa, dış paydaşlar için önemli olan konulara dikkat ederek, yönetim muhasebesi faaliyetlerini ilgili konulara göre düzenlemelidir. İşletme içi karar verme sürecinde önemliliği değerlendirirken hem etkilere hem de bağımlılık durumlarına bakmak gerekmektedir. Aksi halde işletme, çok farklı maddi ve manevi sorunlarla karşılaşabilir. Örneğin, bir işletme büyük ölçüde su kaynaklarının mevcudiyetine bağımlıysa, çoğunlukla sosyal adalet ve insan hakları alanından etkilenmektedir (Traxler vd., 2020).

5.2.3. Dışsallıklar

Dışsallıklar, gerçekleştirilen faaliyetlerden kaynaklanan ve işletmeler tarafından oluşan zararları, maliyetleri veya faydaları ifade etmektedir. Dışsallıklar, farklı düzeylerde ve ölçeklerde olabilir. Örneğin karbon emisyonları, iklim değişikliğine sebep olduğu için işletmeler tarafından önem arz etmektedir. Bazı hükümetler ve düzenleyici kuruluşlar, karbon emisyonu seviyelerini azaltmak için karbon ticaret yasası ve karbon vergisi gibi mekanizmalar geliştirmektedir. Yönetim muhasebesi için karbon emisyonları, dışsal bir durumun içselleştirilme olasılığını ve bu olasılığın karar verme süreci üzerindeki etkisini kapsamaktadır (Egan ve Tweedie, 2018: 1759). Karbon emisyonları, işletmelerin operasyonları ile bağdaştırılmazsa (dışsallaştırılırsa) herhangi bir yönetim muhasebesi işleminde dikkate alınmamaktadır. Yönetim muhasebesi bilgileri, işletmelerin yüksek seviyeli karbon emisyonlarıyla üretimini devam ettirirse düşük ek maliyetlerle karşılaşabileceğini söyleyebilir. Ancak, iklim değişikliği dikkate alındığında karbon piyasası, karbon vergisi veya fiyatlandırma mekanizması yoluyla karbon emisyonları içselleştirildiğinde bu durum farklılık göstermektedir. Karbon emisyonlarına fiyat verilmesi ve bu fiyatların yönetim muhasebesi işlemlerine dahil edilmesi, yüksek seviyeli karbon emisyonlarıyla yapılan üretimin maliyetini oldukça artıracaktır (Pollesch ve Dale, 2016: 204). Dışsallıklara bir fiyat veya parasal bir değer verilmesi daha uygun karşılanmaktadır. İşletmelerin sürdürülebilirliğini sağlamak için fiyatlandırma ve maliyetleme mekanizmaları yoluyla dışsallıkları içselleştirmek gerekmektedir. Çünkü bu durum, sürdürülebilirlik hususlarını karar verme sürecine dahil etmenin etkili yollarından biridir. Bununla birlikte, sürdürülebilirlik etkilerinin finansallaştırılması olan bu tür fiyatlandırma ve maliyetlendirme mekanizmaları, kesinlik oluşturmaz yoruma açıktır (Perkiss vd., 2021: 406).

5.2.4. Niteliksel ve Niceliksel Bilgiler

İşletme yöneticilerinin karar verirken hem niteliksel hem de niceliksel bilgilerle güvenmeleri gerekebilir. Bu nedenle, yönetim muhasebesi her iki bilgi biçiminin kullanımını çevreleyen bazı

varsayımları ve farklılıkları dikkate almaktadır. Bu durum sürdürülebilirlik muhasebesi ve hesap verebilirlik için de geçerlidir. Niteliksel bilgi, içsel ortamlarda farklı bilgi türlerinin iletilmesini sağlamaktadır. Anlatım açıklamaları, nitel bilgilerin yaygın bir örneğidir. Bununla birlikte nicel bilgi, yönetim muhasebesi sisteminin vazgeçilmez unsurudur. Hatta bazı yöneticiler tarafından niceliksel bilginin niteliksel bilgidен daha iyi olduğu düşünülmektedir. Bunun nedeni, nicel bilgilerin toplanabilmesi, karşılaştırılabilmesi ve basit bir şekilde içselleştirilmesidir (Bebbington ve Thomson, 2013: 280). Karbon emisyonları ve çıkarılan su miktarları gibi fiziksel ölçütler oldukça güvenli bir ortamda ölçülebilirken, insan hakları veya çalışanların refahı gibi konular daha karmaşık bir süreçte değerlendirilmektedir. Bir sayının, analiz için doğru veya uygun bir sayı olup olmadığı sorgulanabilir. Bazı konulardaki unsurları, nicel bir biçimde sunmak için oranlar oluşturmak da mümkündür. Ancak bu oranlar ilgili unsurun bütün yönlerini ifade etmeyerek eksik bilgi verebilir. Yöneticiler karar verme süreçlerinde ister nicel isterse nitel bilgi kullansın bu bilgilerin güvenilirliğini sağlamalıdır. Genel olarak yönetim muhasebesi, sürdürülebilirlik muhasebesi ve hesap verebilirlik amaçları için niteliksel ve niceliksel bilgi söz konusu olduğunda, niteliksel ve niceliksel bilgilerin bir kombinasyonu gerekmektedir. Bu kombinasyon, en uygun bilgiyi ve çeşitli bilgi formlarını kullanmanın etkilerini değerlendirmektedir (Qian vd., 2015: 417).

5.2.5. Göreceli ve Mutlak Sayılar

Yönetim muhasebesi bilgilerinde, göreceli ve mutlak sayıların kullanımına ilişkin dikkate alınması gereken önemli hususlar vardır. Örneğin bir ton çelik üretmek için ne kadar enerji kullanıldığı gibi göreceli rakamlar, performansın daha iyi veya kötü hale geldiğini gösterebildikleri için fikir verici olabilmektedir. Ayrıca göreceli rakamlar, işletme daha fazla çelik üretmek isterse mutlak rakamların (kullanılan enerji toplamı) yükselebileceği gerçeğini gizleyebilmektedir. Kurak bir bölgedeki üretim tesisinin su verimliliği, göreceli olarak işletmenin suyu daha uygun kullandığını gösterse bile tesisin üretim hacmi arttıkça mutlak olarak daha fazla su kullanıyor demektir. Bu nedenle, göreceli rakamlar iyi olsa da işletme genel olarak çevre üzerinde (fazla su kullanımı) daha fazla etkiye sahip olacaktır (Schaltegger ve Burritt, 2017). Göreceli sayılar haricinde başka verileri dikkate almamak, işletme yöneticilerinin genel durumu gözden kaçırmaya sebep olabilmektedir. Bu durum, sadece çevre üzerinde olumsuz etkilere sahip olmakla kalmaz, aynı zamanda işletmeleri ve toplumu gelecekte çeşitli risklerle (su kıtlığı, kuraklık vb.) karşı karşıya bırakabilir. Diğer bir ifadeyle, su tüketimi uygun şekilde olan ancak mutlak su kullanımı artmaya devam eden işletmelerin su havzalarını kurutması uzun vadede önemli sorunlara yol açabilir. Bu sorunlar, sınırlı su mevcudiyetinden de etkileneceği için, organizasyonel paydaşlara, çevredeki topluluklara ve ekosisteme büyük zarar verebilir (Dissanayake, 2021: 554).

5.2.6. Mali ve Fiziksel Bilgiler

Mali değerlemenin kullanımı, sürdürülebilirlik bilgilerini kurumsal karar alma sürecine dahil etme noktasında önem arz etmektedir. İşletme yöneticileri, müdürler ve diğer karar vericiler, belirli bir miktardaki karbon veya kükürt dioksit emisyonunun ne derece önemli ya da önemsiz olduğunu tahmin etmekte zorlanırken sürdürülebilirlik etkilerini finansal olarak kolay bir şekilde ifade edebilirler. Para kazanma süreci, sürdürülebilirliğin farklı boyutlarını daha kolay karşılaştırılabilir hale getirmektedir. Sürdürülebilirlik konularının finansal rakamlara (paraya) dönüştürülmediği sürece kurumsal karar verme sürecinde etkili olmayacağı da iddia edilmektedir (Farooq vd., 2021: 1127). Çoğu yönetici için kurumsal karar verme sürecinde mali bilgiler, fiziksel birimlerde veya niteliksel terimlerle ifade edilen diğer bilgi türlerine göre daha önceliklidir. Kurumsal yönetim açısından, para kazanmanın basit olmadığına ve birçok sürdürülebilirlik konusu için para kazanmaya yönelik ortak metodolojilerin bulunmadığına dikkat etmek gerekmektedir. Para kazanma, yoğun kaynak kullanılan ve maliyetli bir süreç olabilmektedir. Ayrıca, para kazanmanın sınırları vardır, ancak bu sınırların nerede ve nasıl olduğu konusunda ortak bir görüş yoktur. Örneğin bir işletme, önemli bir çalışanın yerine başka birini alırken bu kişiyi eğitmesi gerekmektedir. İşletme bu eğitimin parasal değerini tahmin edebilir, ancak yeni gelen kişi üzerinde işletme içindeki diğer çalışanların tutumunu tam olarak tespit edemeyebilir (Perkiss vd., 2021: 413).

Para kazanma ve parayla ilişkili değerlemenin faydalarıyla beraber önemli riskleri de olmaktadır. Para kazanma; tüm sosyal, çevresel ve finansal yönlerin birbirinin yerine geçebileceği bir varsayım oluşturabilmektedir. Bu varsayım, herhangi bir sosyal veya çevresel etkinin finansal bilgilerle anlaşılabilmesi anlamına gelmektedir. Para kazanma, yöneticilerin karar verme sürecinde hem sosyal hem de çevresel alanların önemli hususlarını gözden kaçırmaya sebep olabilir (Wang vd., 2019: 239). Örneğin, 1970'lerde Ford Pinto aracı tasarlanmıştır. Aracın yakıt deposunun hatalı tasarımından dolayı, yangın riskini önemli ölçüde artırdığı tespit edilmiştir. Ford, yaralanmalar ve can kayıpları için parasal değerleri içeren maliyet-fayda analizi yapmış ve üretime devam etmiştir. Birçok yaralanmaya ve can kaybına sebep olan araç için yapılan tazminat ödemelerine rağmen Ford şirketi kâr elde etmiştir ve daha sonra aracın tasarımını etik değerler sebebiyle değiştirmiştir. Sürdürülebilirlik konularına parasal değerleri dahil etmek önemlidir, ancak bunlara ihtiyatla yaklaşılmalı ve temel sürdürülebilirlik bilgilerine dikkat edilmeden kullanılmamalıdır (Villiers ve Maroun, 2018).

5.2.7. Zaman Çerçevesi

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi, farklı zaman çerçevelerinin dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır. Finansal muhasebede olduğu gibi, birçok sürdürülebilirlik göstergesi geçmişte yer alan bilgilere yöneliktir. Ancak karar verme süreçleri için yöneticilere potansiyel senaryolar ve gelişmeler hakkında bilgi sağlayabilen ileriye dönük göstergeler geliştirebilmekte önem arz etmektedir. İleriye dönük göstergeler, gelişebilecek olayları kesin olarak tahmin edemez ancak yönetimin aldığı kararların gelecek dönemlerde sürdürülebilirliğin çeşitli unsurlarını nasıl etkileyeceğini değerlendirme imkânı sunmaktadır. Zaman unsuru, toplanan ve sunulan bilgilerin daha çok kısa vadeli mi yoksa uzun vadeli bilgilere mi dayandığına ilişkin değerlendirmeyi içermektedir. Bu duruma yönelik karar verilmesi ve yorum yapılması yöneticiler arasında farklılık göstermektedir (Herzig vd., 2012). Çeşitli organizasyon seviyelerinde faaliyet gösteren yöneticilerin, sürdürülebilirliği karar verme süreçlerine entegre edebilmek için ihtiyaç duydukları bilgi türlerinin tamamen aynı olması muhtemel değildir. Operasyonel düzeyde işletme yöneticileri, günlük karar verme süreci için genellikle kısa vadeli bilgilere odaklanırken, stratejik düzeyde genellikle daha kapsamlı ve karmaşık bilgilere ihtiyaç duymaktadır. Sürdürülebilirlik sorunlarının artması göz önüne alındığında yöneticiler, sürdürülebilirliğin makro trendlerini yakından takip etmeli ve bu trendleri gelecekteki senaryo analizlerine dahil ederek fayda sağlamalıdır. Bunu gerçekleştirebilmek için yöneticilerin uzun vadeli ileriye dönük bilgilere ihtiyacı olacaktır (Schaltegger ve Burritt, 2017).

5.3. Sürdürülebilir Yönetim Muhasebesinin Uygulama Zorlukları ve Gelecekteki Gelişimi

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamaları önemli ölçüde gelişerek daha yaygın hale gelmektedir. İşletmeler, sürdürülebilirliğin yönetim bilgisine temel bir unsur olarak nasıl entegre edilebileceği konusunda önemli zaman harcamaktadır. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi bilgilerini uygularken bazı zorluklarla da karşılaşmaktadır. Karmaşık ve çok yönlü sürdürülebilirlik faktörlerinin kurumsal karar verme süreçlerine entegre edilmesi uzun bir zaman almaktadır. Bilgi çeşitliliği önemli ölçüde artmış olsa da yöneticilerin karar verirken neye güvendiği ve öncelik verdiği konusunda, geleneksel yönetim muhasebesi bilgilerinin yoğun olarak kullanılması halâ etkisini korumaktadır (Bui ve Villiers, 2018: 133). İşletmelerin muhasebe sistemlerinin yapılanması önem arz etmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus; sürdürülebilir yönetim muhasebesi bilgilerinin, finansal bilgilerle aynı sistemde, eşit düzeyde, tamamlayıcı bilgi olmaksızın yer almasını sağlamaktır. İşletmenin yönetim felsefesi sürdürülebilirliğin önemini vurguluyorsa ve stratejik kararlar alınırken sürdürülebilirlik bilgileri kullanılıyorsa, organizasyonel hiyerarşide bu tür konulara daha fazla dikkat edilmektedir (Silvola ve Vinnari, 2021: 22).

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi bilgileri, işletmelerin sürdürülebilirlik performansını iyileştirmek için yöneticilere belirli ölçüde uyarı yapabilmektedir. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamalarının verimliliği; kullanılan bilgilerin sürdürülebilirlik konularıyla uygunluğuna ve sürdürülebilir bilgilerin işletme tarafından benimsenme düzeyine bağlıdır. Bebbington ve Thomson (2013), sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamalarının, eko-verimliliği iyileştirmek gibi

göreceli ölçütlere odaklanmasının yanlış olduğunu belirtmektedir. Bu tür bir yaklaşım, sadece herhangi bir etki neticesinde sürdürülebilirlik faaliyetlerinin performansını iyileştirdiği için işletmelerin temel iş modelinden uzak kalacaktır. Geniş bir sürdürülebilirlik perspektifinden bakıldığında göreceli bir iyileştirmenin, mutlak anlamda daha fazla olumsuzluğa sebep olabileceği söylenebilir. Ayrıca Bebbington ve Thomson, işletmelerin kârlı görünmeyen girişimlerde (çevresel ve toplumsal olarak sürdürülebilirlik) bulunmalarının önünde önemli engellerin olduğunu ve finansal performansın sürekli olarak önceliklendirildiğini ifade etmektedir. Schaltegger (2018), genellikle çevre yönetimi muhasebesinin; sürdürülebilirlik faaliyetlerinin önemli yönlerinden ziyade, birkaç çevresel boyuta ve çoğunlukla ticari işlemlere en yakın olan konuları kapsadığına dikkat çekmektedir. Bu durum, küresel ekolojik sınırlar perspektifinden kaynaklanan önemli konulara odaklanmak yerine, işletmelerin ekonomik performansı için faydalı olan konulara yöneldiği anlamına gelmektedir. Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, küresel sürdürülebilirlik krizinde, sadece eko-verimlilik ile ilgilenmenin yeterli olmayacağını ifade ederek durumun ciddiyetini belirtmektedir. Sürdürülebilirlikte girdi, çıktı, sonuç ve etki düzeylerini dikkate almak gerekmektedir. Çünkü, bu düzeyler arasındaki ayrımlar mevcut bilgilerin değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır (Ibragimova, 2019: 181).

Birçok işletmede, çeşitli sürdürülebilir yönetim muhasebesi araçları günlük uygulamalar olarak görülmektedir. Sivil toplum kuruluşlarında veya küçük işletmelerde bu uygulamalar düzensiz ya da hiç kullanılmıyor olabilmektedir. Sürdürülebilirliği karar verme sürecine entegre etmek, zorunlu bir kural değildir. Bu sebeple, sürdürülebilirliği yönetim işlemlerine dahil etmek için çağdaş bir görüş ve esneklik gerekmektedir. Belirli bir sektördeki işletmelerden, çevresel performanslarını (emisyonlar, deşarjlar veya maddelerin kullanımı hakkında yetkili makama rapor sunulması) sistematik bir şekilde kaydetmesi istenebilmektedir (Ernesto vd., 2015: 3486). İşletmeler daha sonra bu zorunlu kayıt tutmayı, bilgi sistemlerine dahil ederek operasyonel verimliliğin göstergeleri olarak kullanabilmektedir. İşletmeler, sürdürülebilirlikle ilgili taahhütlerini yerine getirdiklerini göstermek için sürdürülebilir raporlama da yapmaktadır. Müşteri beklentileri gibi dış etmenler işletmelerin faaliyetlerini sürdürülebilirliğe yönlendirmektedir. Örneğin, mobilya şirketi IKEA'nın sürdürülebilirlik anlayışı, tedarikçilerinin enerji kullanımına, su tüketimine ve ham madde teminine bağlıdır (Chamila vd., 2021).

Sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamalarının temelinde, işletmelerin sürdürülebilirlik performansını iyileştirebileceği varsayımı yer almaktadır. İşletmeler; ölçüm, kontrol ve kıyaslama yoluyla operasyonlarının zaman içinde nasıl geliştiğini izleyebilmektedir. Bununla birlikte işletmelerin, hangi uygulamaların kullanıldığını ve bunların örgütsel amaçlara ulaşılmasına yardımcı olup olmadığını dikkate alması gerekmektedir. Ayrıca çeşitli sürdürülebilirlik konuları göz önüne alındığında, işletmeler kendisi ve faaliyetleri için hangi unsurların önemli olduğunu da değerlendirmelidir. Küresel sürdürülebilirlik sorunları göz önüne alındığında, yetkili otoriteler tarafından belirlenen sürdürülebilirlik kriterlerinin uygulanması zorunlu olmalıdır (Nassereddine ve Ahmad, 2019: 318). İşletmeler güncel olarak sürdürülebilirlik performansını değerlendiriyorsa veya kapsamlı sürdürülebilir verilere sahipse, gelecekte karşılaşılabileceği herhangi bir değişikliğe (doğal kaynakların kullanımına ilişkin riskler) daha kolay uyum sağlayabilir. Sürdürülebilir yönetim muhasebesinde, her zaman finansal fayda sağlanılmayacağını ve bazen maliyetlerin artmasına neden olacağını da bilinmesi gerekmektedir. Çoğu işletme, faaliyetlerinin küçük bir kısmına veya sürdürülebilirliğin tek bir yönüne odaklandığı için sürdürülebilirliğin faydalarını tam olarak görememektedir. Bununla birlikte, sürdürülebilirliğin önemli kısıtlarından biri farkındalık ve bilgi eksikliğidir. Sürdürülebilirlik, geleneksel olarak muhasebe alanı içinde yer almamaktadır ve bu nedenle işletmelerin muhasebe departmanında çalışan pek çok kişi, sürdürülebilirlik konusunda gerekli donanıma sahip değildir. Bu sebeple, muhasebe meslek kuruluşlarına ve muhasebe mesleğine önemli görevler düşmektedir (IFRS Foundation, 2020).

Muhasebe mesleği, sürdürülebilir yönetim muhasebesi alanının temel fonksiyondur. Yönetim Muhasebesi Enstitüsü (Institute of Management Accounting-IMA) ve Yeminli Yönetim Muhasebesi Enstitüsü (Chartered Institute of Management Accounting-CIMA) gibi kuruluşlar, muhasebe

uygulamaları aracılığıyla yeni göstergeler ve yaklaşımlar geliştirmektedir. Sürdürülebilirliğe geçiş sürecinde, geleneksel yönetim muhasebesinin rolüne dikkat etmek gerekmektedir. Geleneksel yönetim muhasebesi araçlarına dışsal faktörlerin dahil edilmesi, sürdürülebilirlik üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Yönetim muhasebesi araçları; projelere, birimlere ve organizasyonlara yönelik hedeflerde kullanıldığı için sürdürülebilirlikte önem arz etmektedir (Landrum ve Ohsowski, 2018: 144). Avustralya ve Amerika Birleşik Devletleri gibi bazı ülkelerde muhasebecilik, sürekli düzenlenen bir meslektir. Bu nedenle muhasebe eğitimi veren akademik kurumların müfredatı, meslek kuruluşları tarafından belirlenen gereklilikleri kapsamak zorundadır. Böyle bir süreç tüm ülkelerde olmasa da muhasebecilik mesleği giderek küresel bir boyut kazanmaktadır. Dünyanın dört bir yanındaki üniversiteler ve eğitim kurumları, aynı temeldeki ders kitaplarını kullanarak büyük ölçüde benzer yaklaşımları izlemektedir. Bu anlamda, meslek kuruluşlarının ve yetkili muhasebe kurumlarının belirlediği gereklilikler, muhasebe alanındaki yeni uygulamaların benimsenmesinde ve kolaylaştırılmasında önem arz etmektedir (Giulia vd., 2022).

6. SONUÇ

Günümüz iş dünyasında yönetim muhasebesi ve sürdürülebilirlik, önemi giderek artan ve birbiriyle bağlantılı iki alan olma sürecindedir. Yönetim muhasebesi, işletme içinde bilinçli kararlar vermek için finansal bilgileri kullanma sürecini ifade etmektedir. Öte yandan sürdürülebilirlik, iş uygulamalarının uzun vadede sürdürülebilir olmasını sağlamak için ekonomik, sosyal ve çevresel hususları dengelemekle ilgilenmektedir. Yönetim muhasebesi, sürdürülebilirliği, farklı iş uygulamalarının maliyetleri ve faydaları hakkında bilgi sağlayarak destekleyebilmektedir. Örneğin, yönetim muhasebesi departmanında çalışanlar, sera gazı emisyonlarının azaltılmasını veya yenilenebilir enerji kaynaklarının maliyetlerini analiz ederek işletmelerin daha sürdürülebilir kararlar almasına yardımcı olabilmektedir. Yönetim muhasebesi, sürdürülebilirlik performansının ölçülmesinde ve raporlanmasında da rol oynayabilmektedir. Bu rol; karbon emisyonları veya çalışan memnuniyeti gibi çevresel ve sosyal etkilerle ilgili ölçümlerin izlenmesini ve analiz edilmesini kapsamaktadır. Çevresel, sosyal ve daha geniş ekonomik hususları karar verme süreçlerine entegre etmek, işletme yöneticilerinin öngörü sağlamasına yardımcı olmaktadır. Sürdürülebilirliğin zorlukları dikkate alındığında, iyi tasarlanmış ve doğru bir şekilde uygulanan sürdürülebilir yönetim muhasebesi araçları, uzun vadeli başarı isteyen işletmeler için gerekli hale gelmiştir. Ayrıca sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamaları, işletmelerin sorumluluk ilişkilerini anlamaya çalıştıklarında ihtiyaç duyulan bilgiyi toplamasına da imkân vermektedir. Sürdürülebilir yönetim muhasebesi;

- Müşteriler, yatırımcılar, çalışanlar ve düzenleyiciler dahil olmak üzere paydaşlardan gelen talepler,
- İklim değişikliği, biyolojik çeşitlilik kaybı ve insan hakları ihlalleri gibi çevresel ve sosyal sorunlar,
- Su, enerji ve hammadde gibi birçok doğal kaynağın kısıtlanması ve pahalılaşması,
- Sürdürülebilir ürün ve hizmetler sunarak itibar ve marka değerinin artırılma isteği,
- Finansal, çevresel ve sosyal unsurları dengeleyerek uzun vadeli değer yaratma isteği,
- İş operasyonlarının çevresel ve sosyal etkilerini analiz ederek tedarik zinciri kesintileri, para cezaları ve itibar zedelenmesi gibi risklerin azaltılması gibi nedenlerden dolayı işletmeler açısından önem arz etmektedir.

Genel olarak sürdürülebilir yönetim muhasebesi; maliyetleri azaltarak, paydaş ilişkilerini geliştirerek, rekabet avantajı sağlayarak, riskleri yöneterek ve yeniliği teşvik ederek işletmelerin başarısına katkıda bulunabilir. Sürdürülebilirlik, iş başarısında önemli bir faktör haline geldikçe, sürdürülebilir yönetim muhasebesi uygulamalarını benimseyen işletmelerin, gelecekte daha kalıcı olması muhtemeldir. Çalışmada, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin; içeriği, önemi ve özellikleri

hakkında bilgi verilerek farkındalığını artırmak amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden tematik analiz tekniği kullanılmıştır. Tematik analiz gerçekleştirilerek sürdürülebilir yönetim muhasebesinin gerekliliğini ve uygulanabilirliğini ifade eden; sürdürülebilir yönetim muhasebesi araçları ve uygulamaları, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin değerlendirilmesi ve sürdürülebilir yönetim muhasebesinin uygulama zorlukları ve gelecekteki gelişimi olmak üzere üç tane ana tema tanımlanmıştır. Bu ana temalar ve ana temalara ait alt temalara (malzeme akışı, yaşam döngüsü, sosyal yatırım getirisi, performans göstergeleri, kapsam seçimi, önceliklendirme, dışsallıklar, niceliksel ve niteliksel bilgiler, zaman çerçevesi, göreceli ve mutlak sayılar gibi) yönelik açıklamalar yapılarak, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin uygulanma sürecinde dikkat edilmesi gereken konular ve sürdürülebilir yönetim muhasebesinin işletmelere sağlayacağı faydalar hakkında detaylı bilgiler verilmiştir. Genel olarak araştırmanın bulguları, literatür bölümünde bahsedilen çalışmalarla karşılaştırıldığında, sürdürülebilir yönetim muhasebesinin gerekliliğini destekler niteliktedir. Sürdürülebilir yönetim muhasebesinin çeşitli faydalarının olmasıyla birlikte, uygulanması ve araştırılmasına yönelik;

- Çevresel muhasebe, sosyal muhasebe ve sürdürülebilirlik raporlaması gibi karmaşık kavramları içermesi,
- Kaliteli veri kullanılabilirliğinin düşük seviyede olması,
- Sürdürülebilir yönetim muhasebesi için standart bir çerçevenin olmaması ve
- Sürdürülebilir yönetim muhasebesinin küçük ölçekli işletmelerde uygulanabilirliğinin zor olması gibi çeşitli sınırlılıkları vardır.

Bu çalışmanın; yönetim muhasebesi bilgilerinin sürdürülebilirliğe geçiş sürecinde oynadığı rol dikkate alındığında hem geleneksel hem de gelişmekte olan muhasebe perspektifine katkı sağlayacağı öngörülmektedir. Ayrıca, benzer ya da daha kapsamlı muhasebe araştırmalarına örnek teşkil ederek sürdürülebilir yönetim muhasebesinin farkındalığını artıracığı ve işletmelerin sürdürülebilir yönetim muhasebesine bakış açısını geliştireceği düşünülmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Hüseyin ÖZYİĞİT (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Hüseyin ÖZYİĞİT (% 100)

KAYNAKÇA

Adams, C. A. & Abhayawansa, S. (2022). Connecting the COVID-19 pandemic, environmental, social and governance (ESG) investing and calls for 'harmonisation' of sustainability reporting. *Critical Perspectives on Accounting*, 82, 1-13.

- Alrowwad, A. M., Alhasanat, K. A., Sokil, O., Halko, S. & Kucherkova, S. (2022). Sustainable transformation of accounting in agriculture. *Agricultural and Resource Economics: International Scientific E-Journal*, 8(2), 5-29.
- Alsaid, A. & Loai, A. (2022). Smart city dynamics and multi-level management accounting: unfolding a case of sustainable enterprise resource planning. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 13(1), 30-54.
- Alsharari, N., Dixon, R. & Youssef, M. (2015). Management accounting change: critical review and a new contextual framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11, 476-502.
- Aruah, G. C., Ugwueze, N. T. & Ojeh, A. (2023). Improving management accounting and control system (macs) for sustainable innovation and performance of manufacturing companies in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 11(1), 45-54.
- Ascani, I., Ciccola, R. & Chiucchi, M. (2021). A structured literature review about the role of management accountants in sustainability accounting and reporting. *Sustainability*, 13, 2357.
- Bebbington, J. & Thomson, I. (2013). Sustainable development, management and accounting: boundary crossing. *Management Accounting Research*, 24(4), 277-283.
- Bennett, M., Schaltegger, S. & Zvezdov, D. (2013). *Exploring Corporate Practices in Management Accounting for Sustainability*. ICAEW: London.
- Boulianne, E., Keddie, L. & Postaire, M. (2018). Coverage of sustainability within the French professional accounting education program. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 9, 313-335.
- Braun, V. & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101.
- Brown, J., Dillard, J. & Hopper, T. (2015). Accounting, accountants and accountability regimes in pluralistic societies: taking multiple perspectives seriously. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 28(5), 626-650.
- Buetow, S. (2010). Thematic analysis and its reconceptualization as “saliency analysis”. *Journal of Health Services Research & Policy*, 15(2), 123-125.
- Bui, B. & Villiers, C. (2018). *Management control systems to support sustainability and integrated reporting*. Sustainability accounting and integrated reporting. Abingdon: Routledge.
- Burritt, R. L., Schaltegger, S., Bennett, M., Pohjola, T. & Csutora, M. (2011). *Environmental Management Accounting and Supply Chain Management*. Dordrecht: Springer Science & Business Media.
- Can, E. N. & Özarı, Ç. (2023). Sürdürülebilirlik muhasebesi ve karbon muhasebesi çalışmalarının bibliyometrik analizi. *Denetişim*, (27), 55-71.
- Cescon, F., Costantini, A. & Grassetti, L. (2018). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, 23, 605-636.
- Chamila, H., Dasanayaka, F., Murphy, P. & Chamil, A. (2021). The application of management accounting practices towards the sustainable development of family businesses: a critical review. *Cleaner Environmental Systems*, 3, 100064.
- Chiwamit, P., Modell, S. R. & Scapens, R. (2017). Regulation and adaptation of management accounting innovations: the case of economic value added in Thai state. *Management Accounting Research*, 37, 30-48.
- Crutzen, N., Zvezdov, D. & Schaltegger, S. (2017). Sustainability and management control: exploring and theorizing control patterns in large european firms. *Journal of Cleaner Production*,

143, 1291-1301.

- Diab, A. (2021). The accountability process during the centrality of state institutional logics: a case from an African rural context. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(3), 341-366.
- Dissanayake, D. (2021). Sustainability key performance indicators and the global reporting initiative: usage and challenges in a developing country context. *Meditari Accountancy Research*, 29(3), 543-567.
- Eccles, R. G. (2014). *The Integrated Reporting Movement: Meaning, Momentum, Motives, and Materiality*. 1st edition, John Wiley & Sons.
- Eckert, E. & Kovalevska, O. (2021) Sustainability in the European Union: analyzing the discourse of the European Green Deal. *Journal of Risk and Financial Management*, 14, 80.
- Egan, M. & Tweedie, D. (2018). Green accountant is difficult to find. Can accountants contribute to sustainability management initiatives? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31, 1749-1773.
- Ernesto, L., Jacobo, G. & David, N. (2015). Sustainable innovation, management accounting and control systems, and international performance. *Sustainability*, (7), 3479-3492.
- Farooq, M. B., Zaman, R. & Nadeem, M. (2021). AccountAbility's AA1000AP standard: a framework for integrating sustainability into organisations. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 12(5), 1108-1139.
- Ferry, L. & Slack, R. (2022). Accounting for hybrid organising: a case of the great exhibition of the north. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 35(3), 681-705.
- Giulia, D., Francesco, M., Christine, P., Paolo, P., Ilaria, R., Paolo, V., Sara, V. & Chiara, P. (2022). Sustainable management accounting model of recreational boating anchoring in Marine Protected Areas. *Journal of Cleaner Production*, 342, 130905.
- Gray, R., Adams, C. & Owen, D. (2014). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*. Pearson.
- Herzig, C., Viere, T., Schaltegger, S. & Burritt, R. (2012). *Environmental Management Accounting: Case Studies of South-East Asian Companies*. London: Routledge.
- Hickman, L. E. (2020). Information asymmetry in CSR reporting: publicly-traded versus privately-held firms. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 11(1), 207-232.
- Ibragimova, A. K. (2019). Information database of strategic management accounting and controlling. *Voronezh State Agrarian University*, 12, 176-183.
- IFRS Foundation (2020). *Consultation paper and comment letters: sustainability reporting. The International Financial Reporting Standards Foundation*. <https://www.ifrs.org/projects/completed-projects/2021/sustainability-reporting/consultation-paper-and-comment-letters/> adresinden 12 Ocak 2023'te alınmıştır.
- Kelly, M., Naomi, S. & Christopher, R. (2017). Sustainability/csr research in management accounting: a review of the literature. *In Advances in Management Accounting*, 59-85.
- Karen, M., Schaltegger, S. & Nathalie, C. (2016). Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting. *Journal of Cleaner Production*, 136, 237-248.
- Kaya, N. (2016). Sürdürülebilir yönetim muhasebe sistemi. *International Journal of Academic Values Studies*, (3), 20-35.
- Landrum, N. E. & Ohsowski, B. (2018). Identifying worldviews on corporate sustainability: a content analysis of corporate sustainability reports. *Business Strategy and the Environment*, 27(1), 128-151.

- Lagström, C. & Österberg, E. (2020). Accounting for profitable prevention – the case of social investments. *Financial Accountability & Management*, 36(2), 117-133.
- Lu, I., Kuo, T., Lin, T., Tzeng, G. & Huang, S. (2016). Multicriteria decision analysis to develop effective sustainable development strategies for enhancing competitive advantages: case of the tft-lcd industry in Taiwan. *Sustainability*, 8, 646.
- Ma, L., Chen, X., Zhou, J. & Aldieri, L. (2022). Strategic management accounting in small and medium-sized enterprises in emerging countries and markets: a case study from China. *Economies*, 10, 74.
- Margerison, J., Fan, M. & Birkin, F. (2019). The prospects for environmental accounting and accountability in China. *Accounting Forum*, 43, 327-347.
- Mehrpooya, M., Ansarinassab, H. & Mousavi, S. (2021). Life cycle assessment and exergoeconomic analysis of the multi-generation system based on fuel cell for methanol, power, and heat production. *Renewable Energy*, 172, 1314-1332.
- Miles, K. (2019). Embedding gender in sustainability reports. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 2(1), 139-146.
- Mistry, V., Sharma, U. & Low, M. (2014). Management accountants' perception of their role in accounting for sustainable development. *Public Accounts Committee*, 26, 112-133.
- Nassereddine, H. & Ahmad, A. (2019). The role of management accounting systems in sustainable and development strategies. *Proceedings of the International Conference on Business Excellence*, 13(1), 313-325.
- Nguyen, H. & Le, O. (2020). Factors affecting the intention to apply management accounting in enterprises in Vietnam. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 7, 95-107.
- Oyewo, B. M. (2020). Outcomes of interaction between organizational characteristics and management accounting practice on corporate sustainability: the global management accounting principles (gmap) approach. *Journal of Sustainable Finance & Investment*, 1-35.
- Perkiss, S., Bayerlein, L. & Dean, B. A. (2021). Facilitating accountability in corporate sustainability reporting through Spotlight Accounting. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(2), 397-420.
- Pollesch, N. L. & Dale, V. H. (2016). Normalization in sustainability assessment: methods and implications. *Ecological Economics*, 130, 195-208.
- Qian, W., Burritt, R. & Chen, J. (2015). The potential for environmental management accounting development in China. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3, 406-428.
- Sang, P., Putu, A. & Gede, M. (2022). The implementation of environmental management accounting and sustainable tourism in tourism villages in Bali. *International Journal of Glocal Tourism*, 3(1), 28-37.
- Schaltegger, S. (2018). Linking environmental management accounting: a reflection on (missing) links to sustainability and planetary boundaries. *Social and Environmental Accountability Journal*, 38(1), 19-29.
- Schaltegger, S., Álvarez Etcheberria, I. & Ortas, E. (2017). Innovating corporate accounting and reporting for sustainability: attributes and challenges. *Sustainable Development*, 25, 113-122.
- Schaltegger, S., Christ, K., Wenzig, J. & Burritt, R. (2021). Corporate sustainability management accounting and multi-level links for sustainability – a systematic review. *International Journal of Management Reviews*, 24, 480-500.
- Schaltegger, S. & Burritt, R. L. (2017). *Contemporary Environmental Accounting: Issues, Concepts*

and Practice. London: Routledge.

Silvola, H. & Vinnari, E. (2021). The limits of institutional work: a field study on auditors' efforts to promote sustainability assurance in a trust society. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(1), 1-30.

Stacchezzini, R., Melloni, G. & Lai, A. (2016). Sustainability management and reporting: the role of integrated reporting for communicating corporate sustainability management. *Journal of Cleaner Production*, 136, 102-110.

Traxler, A., Schrack, D. & Greiling, D. (2020). Sustainability reporting and management control-a systematic exploratory literature review. *Journal of Cleaner Production*, 276, 122725.

Vaismoradi, M., Turunen, H. & Bondas, T. (2013). Content analysis and thematic analysis: implications for conducting a qualitative descriptive study. *Nursing & Health Sciences*, 15(3), 398-405.

Varzaru, A., Bocean, C., Mangra, M. & Mangra, G. (2022). Assessing the effects of innovative management accounting tools on performance and sustainability. *Sustainability*, 14, 5585.

Venturini, S., Massa, F., Castellano, M., Costa, S., Lavarello, I., Olivari, E. & Povero, P. (2016). Recreational boating in Ligurian Marine Protected Areas (Italy): a quantitative evaluation for a sustainable management. *Environmental Management*, 57(1), 163-175.

Villiers, C. & Hsiao, P. (2018). *Integrated Reporting*. In Sustainability Accounting and Integrated Reporting. Abingdon: Routledge.

Villiers, C. & Maroun, W. (2018). *Sustainability Accounting and Integrated Reporting*. 1st edition, Routledge.

Vu, T., Dam, B., & Ha, T. (2022). Factors affecting the application of strategy management accounting in Vietnamese logistics enterprises. *Journal of Distribution Science*, 20, 27-39.

Wang, S., Wang, H. & Wang, J. (2019). Exploring the effects of institutional pressures on the implementation of environmental management accounting: do top management support and perceived benefit work? *Business Strategy and the Environment*, 28, 233-243.

Zou, T., Zeng, H., Zhou, Z. & Xiao, X. (2019). A three-dimensional model featuring material flow, value flow and organization for environmental management accounting. *Journal of Cleaner Production*, 228, 619-633.

Zyznarska-Dworczak, B. (2018). The development perspectives of sustainable management accounting in central and eastern european countries. *Sustainability*, (10), 2-21.



Teorik Makale (Theoretical Article)

Daha Az Karmaşık İşletmeler için Bağımsız Denetim Standartlarına Doğru: Uluslararası Denetim Standartları ile Bir Karşılaştırma

Özkan SARISOY¹

Öz

Bağımsız denetim faaliyetinin kapsamı ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi sonrasında genişletilmiş ve bağımsız denetimde uluslararası standartlar benimsenmiştir. Kanunun uygulamaya girmesinden sonra ise farklı tarihlerde denetime tabi olma şartı değiştirilerek daha fazla işletme bağımsız denetime tabi olmuştur. Bu genişleme ile denetime tabi olan işletmelerin büyüklükleri arasındaki fark artmıştır. Ayrıca hali hazırda Uluslararası Denetim Standartları'na (ISA) yönelik geçmişten beri var olan karmaşıklık eleştirileri, standartlarda çeşitli değişikliklerin yapılmasını sağlamış olmakla birlikte daha az karmaşık işletmeler için de ayrı bir standart seti hazırlanması gündeme gelmiştir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bu yaklaşımla "Daha Az Karmaşık Kuruluşların Mali Tablolarının Denetimi için Uluslararası Standart (ISA for LCE)" hazırlanarak taslak set kamuoyu görüşüne sunulmuştur. Bu çalışmada ISA for LCE'nin hazırlanma süreci, temel özellikleri ve ISA'lar ile karşılaştırılması (taslak üzerinden) ele alınmıştır. Araştırma sonucunda daha az karmaşık işletmeler için hazırlanan standart setinin daha kısa ve anlaşılır ifadelerden oluştuğu, eylem odaklı olarak denetçiye somut adımlar öngördüğü ve bazı alanlarda denetçiye daha az sorumluluk yüklediği tespit edilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Daha Az Karmaşık İşletmeler, ISA for LCE, DAKİ BDS, Denetim, BDS.

JEL Kodları: M42.

Towards International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities: A Comparison with the International Standards of Auditing

Abstract

The scope of the independent audit activity was expanded, and international standards were adopted for independent auditing after the Turkish Commercial Code No. 6102 came into force in our country. After the law's implementation, the scope of being subject to audit on different dates was changed and expanded. With this scope expansion, the difference between the sizes of the companies subject to audit has increased. In addition, the existing complexity criticisms of the International Standards on Auditing (ISA) have led to various changes in the standards, and it has come to the fore to prepare a separate set of standards for less complex entities. With this approach, the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) prepared the "International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE)" and presented the draft set to public opinion. This research discusses the preparation process of the ISA for LCE (through the draft), its basic features, and its comparison with the ISA's. As a result of the research has determined that the set of standards prepared for less complex entities consists of shorter and understandable expressions, provides concrete steps to the auditor with an action-oriented approach, and imposes less responsibility on the auditor in some areas.

Keywords: Less Complex Entities, ISA for LCE, Audit, ISA.

JEL Codes: M42.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Özkan SARISOY, (Dr. Öğr. Üyesi), Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Tekirdağ, Türkiye, E-mail: osarisoy@nku.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2226-0191.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Sarisoy, Ö. (2023). Daha az karmaşık işletmeler için bağımsız denetim standartlarına doğru: Uluslararası denetim standartları ile bir karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 185-208. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1285275>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Today, the independent audit profession is a professional service whose framework is determined by legislation. This framework is realized by changing and developing from the past to the present, considering the profession's needs. Although national regulations on auditing standards have been carried out in various countries from the past to the present, standardization has gained an international dimension, especially with the work of the International Federation of Accountants (IFAC).

Although there are differences between countries, International Auditing Standards (ISA) published by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) affiliated with IFAC has a wide usage area in independent auditing. ISAs have been published since 1991 (About, IAASB) and are constantly updated by the IAASB, and new additions are made according to emerging needs. In the IAASB standard process, information about the subject is collected. Then, because of the evaluation made with the board members, it is decided whether the subject will be converted into a project process. After the project process starts, the draft standard is published after clarification with various meetings and feedback and presented to the public. As a result of the findings obtained later, the standard enters into force within a particular calendar.

Significant changes have been made in the ISAs recently with this approach, and the auditor's report has gained a new format. Also, some ISAs have been completed in other areas, and some project process is still ongoing. The IAASB initiated a project process in this area in 2020, as the complex nature of ISAs creates problems in practice for smaller businesses. In this standard, called the "International Standard on Auditing of Financial Statements of Less Complex Entities" (ISA for LCE), a new set of standards was prepared to consider the characteristics of relatively more minor (less complex) enterprises and the draft standards were presented to the public in July 2021.

This research aims to analyze the ISA for LCE and the ISA comparatively, which are handled by the IAASB, and the development process of ISA for LCE is discussed in the first part. In this context, the general features of ISA for LCE, businesses that will use ISA for LCE, and ISA for LCE sections are included. Then, ISA for LCE, which was discussed within the scope of the research, was evaluated on a departmental basis compared with ISA. Finally, the research findings are discussed in the context of the differences between ISA for LCE and ISA in the conclusion and evaluation part.

Literature on Research

Although the literature on independent auditing standards for less complex entities has been reviewed, it has been seen that there are only two studies because the subject is new and has not yet become a final standard. The first of these is Coram et al. (2022) based on the findings of the Australian Auditing and Assurance Standards Board (AUASB) and New Zealand Auditing and Assurance Standards Board (NZAuASB) call in line with the IAASB's call for ISA for LCE, Australia, and New Zealand reviews formal feedback to the IAASB by the Auditing and Assurance Standards Committee of the Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand (AFAANZ). Another research is Amerongen et al. (2023), which summarizes the IAASB's roundtable discussions in the standard development process. It was also stated that other meetings would be analyzed, and other research studies would be carried out. Finally, although there is no academic study published on this subject in our country as of the research time, it is seen that information about the standard set is given in the International Journal (2021) of the Union of Chambers of Certified Public Accountants Türkiye (TÜRMOB).

Method of The Research

This research aims to examine the draft ISA for LCE standard set published by the IAASB. For this reason, the standard set was compared with the ISA, and an evaluation was made on the similarities and differences, and content analysis, one of the qualitative research methods, was preferred in the

research. The standard text was examined based on ISA for LCE in the research, and comparisons were made by considering the relevant ISA. These comparisons were evaluated in the context of the auditor's responsibilities, the scope of the audit, and the methods and approaches to be applied rather than a one-to-one comparison at the over text.

In the comparison process in the research, firstly, the draft ISA for LCE, ISA, and ISA for LCE Mapping Documents 1 and 2 - published by the IAASB, were considered. Although comparisons were made based on ISAs in the mapping documents, a comparison was made based on ISA for LCE in this research. With this aspect, the ISAs that are not covered within the scope of ISA for LCE have not been considered. This issue is one of the limitations of the research. Another limitation is that section 10 Group Audits, which is not yet clear whether they will be included in the ISA for LCE, are not considered. In addition, the comparison does not reflect comparisons in other areas, as the auditor's responsibilities are considered in terms of the scope of the audit, the methods to be applied, and the approaches. Finally, the evaluation was carried out on the draft set as of the research date, and there may be some differences in the final version of the standard set during the process.

Findings of The Research

There are also specific differences between ISA and ISA for LCE. For example, considering that those charged with governance may not be the case for small businesses in the ISA for LCE, the annotation "if appropriate" has been made. Furthermore, the auditor was not required to cover key audit matters in the ISA for LCE. However, it is seen that the unique considerations included in standard no. 8, "Financial Statements Prepared in Accordance with Special Purpose," "Audits of Single Financial Statements and Specific Elements, Accounts, or Items of a Financial Statement," and "Engagements to Report on Summary Financial Statements" are not covered in the scope of ISA for LCE. In addition, "ISA610 Using the Work of Internal Auditors" is not considered within the scope of ISA for LCE, as it is foreseen that there will not be an internal audit unit in less complex enterprises. It is unclear whether group audits will be included, but the IAASB is discussing this issue currently. Apart from these, it can be stated that complex models of accounting estimates are not required by the auditor in ISA for LCE and that less responsibility is imposed on auditors in the context of changes made by business management after the balance sheet date. Finally, in parallel with the increase in the use of information technologies in the field of accounting and auditing in ISA for LCE, it is seen that automated tools and techniques (ATT) are handled more than ISA. In addition, evaluations are expected on whether the ISA for LCE is appropriate for the entity being audited by the auditor.

Conclusion

This research compared an evaluation with ISA based on ISA for LCE. The general difference between ISA for LCE and ISA is that ISA for LCE consists of shorter sentences. In addition, inter-standard references are not included in the ISA for LCE, and issues related to similar activities are included in the same standard and handled so that the auditor can understand the subject without switching between standards. Although it is preferred in some subjects, it is seen that sentences with accents are preferred instead of plain sentences. When the structure of the sentences is examined, it is seen that they are tried to be clarified to include concrete action steps for the auditor. It is seen that the explanatory provisions after each standard in the ISA are not included in this way in the ISA for LCE, and the explanatory provision is included immediately after the relevant article. In general, some issues repeatedly covered in the ISA for LCE are not covered in the ISA for LCE. In addition, in ISA for LCE, definitions are handled in a separate annex, not in the standard, as in ISA. Finally, the ISA's standard sequence for LCE parallels the audit process.

In this research, a general comparison was made over the ISA, considering the draft ISA for LCE. After the standard has been finalized, a final comparison can be made in other studies. Moreover, making detailed comparisons by considering specific sections rather than general comparisons in other studies may be helpful in terms of revealing the differences in a more specific way.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim mesleği günümüzde çerçevesi mevzuatla belirlenen profesyonel bir hizmettir. Bu çerçeveye geçmişten bugüne değişerek ve gelişerek özellikle mesleğin ihtiyaç duyduğu ve mesleğe duyulan ihtiyaçlar dikkate alınarak gerçekleştirilmektedir. Denetim standartları ile ilgili ulusal düzenlemeler geçmişten bugüne çeşitli ülkelerde gerçekleştirilmekle beraber özellikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) çalışmaları ile standartlaşma uluslararası bir boyut kazanmıştır.

Günümüzde ülkeler arasında farklılıklar bulunmakla birlikte bağımsız denetim alanında IFAC'a bağlı IAASB tarafından yayınlanan ISA'lar geniş kullanım alanına sahiptir. ISA'lar 1991 yılından beri yayınlanmakta olup (About, IAASB) IAASB tarafından sürekli olarak güncellenmekte ve oluşan ihtiyaçlara göre yeni eklemeler yapılmaktadır. IAASB standart sürecinde öncelikle konu ile ilgili bilgi toplamakta ardından kurul üyeleri ile değerlendirme sonucunda konunun proje sürecine dönüştürülüp dönüştürülmeyeceğine karar vermektedir. Proje süreci başladıktan sonra çeşitli toplantılar ve geri bildirimlerle kaydedilen ilerlemeler netleştirilerek taslak değişiklik yayınlanmakta ve taslak düzenleme kamuoyu görüşüne sunulmaktadır. Daha sonra elde edilen bulgular neticesinde standart belirli bir takvim dahilinde yürürlüğe girmektedir.

ISA'lar bu yaklaşımla geçtiğimiz yıllarda önemli değişiklikler gerçekleştirilerek denetçi raporu yeni bir formata kavuşmuştur. Ayrıca diğer alanlarda da tamamlanan ve proje süreci devam eden ISA'lar bulunmaktadır. IAASB ISA'ların karmaşık yapısının daha küçük işletmeler için uygulamada sorunlar yaratması nedeni ile 2020 yılında bu alanda bir proje süreci başlatmıştır. "Daha Az Karmaşık Kuruluşların Mali Tablolarının Denetimine İlişkin Uluslararası Standart" (ISA for LCE) ismi verilen bu standartta görece daha küçük (daha az karmaşık) işletmelerin özellikleri dikkate alınarak yeni bir standart seti hazırlanmış ve taslak standartlar Temmuz 2021'de kamuoyu görüşüne sunulmuştur.

Bu çalışmada IAASB tarafından ele alınan "Daha Az Karmaşık Kuruluşların Mali Tablolarının Denetimine İlişkin Uluslararası Standart" (DAKİ BDS)* ile Bağımsız Denetim Standartları'nın (BDS) karşılaştırılmalı olarak incelenmesi amaçlanmış olup ilk bölümde DAKİ BDS'nin gelişim süreci ele alınmıştır. Bu kapsamda DAKİ BDS'nin genel özellikleri, DAKİ BDS kullanacak işletmeler ve DAKİ BDS'nin bölümlerine yer verilmiştir. Ardından araştırma kapsamında ele alınan DAKİ BDS, BDS ile karşılaştırılmalı olarak bölüm bazlı değerlendirilmiştir. Sonuç ve değerlendirme kısmında ise araştırma bulguları kapsamında DAKİ BDS ve BDS arasındaki farklara yer verilmiştir.

2. DAHA AZ KARMAŞIK İŞLETMELER İÇİN BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Dünya genelinde bağımsız denetim alanında en geniş uygulama ağına sahip standartları yayımlayan IAASB, DAKİ BDS oluşturma sürecini yürütmektedir. Dünyanın farklı ülkelerinde (Belçika, Fransa, Almanya, Hindistan, İskandinavya Federasyonu, Sri Lanka, İsviçre başta olmak üzere birçok Avrupa ülkesinde) küçük işletmelerin denetimi için yerel girişimler söz konusu olmakla birlikte IAASB, BDS'ler gibi bu alanda da küresel standartların oluşturulmasının önemli ve kamu yararına olduğunu düşünmektedir. Aynı zamanda bu standart setinin hazırlanması için IAASB'nin yürütmüş olduğu (2005-2009) Açıklık (Clarity) Projesi sonuçları arasında BDS'lerin daha küçük işletmelerin kullanımı için zorluklar yaratacağının ortaya konması diğer bir gerekçe olmuştur (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M6, M11).

IAASB bu proje sürecini BDS'lerin görece daha az karmaşık olan işletmeler için; karmaşık ve anlaşılabilir olması ve ölçeklendirme ve orantı sorunları nedeni ile başlatmıştır. Süreç 2017 yılında konu ile ilgili bilgi toplanması ile başlamış ardından elde edilen bilgiler eşliğinde 2020 yılında proje kabul edilmiştir. Ardından 2021 yılında taslak standartlar (grup denetimleri için 10'uncu bölüm 2022

* Bu kısaltma araştırmacı tarafından standart setinin Türkçe karşılıklarının baş harfleri dikkate alınarak araştırma tarihi itibarı ile henüz ulusal literatürde bu konuda bir çalışma olmamasından hareketle oluşturulmuştur. Ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ISA kısaltmasını BDS olarak çevirdiği için bu kısaltmada da DAKİ ISA ya da DAKİ UDS yerine DAKİ BDS kavramı tercih edilmiştir.

yılında yayınlanmıştır) kamuoyu görüşüne sunularak yorum talep edilmiş olup standart sürecinin Eylül 2023'te tamamlanacağı öngörülmüştür. (IAASB, Audits Less Complex Entities Project). Projenin taslak metnine (ilk dokuz bölümüne) dünyanın çeşitli ülkelerinden 146 yorum mektubu iletilmiş olup hali hazırda grup denetimleri ile ilgili olan 10'uncu bölüm kamuoyu görüşüne açılmıştır ve 2 Mayıs 2023 tarihine kadar görüş kabul edilecektir (IAASB, Exposure Draft). Ancak ilk dokuz bölüme yönelik değerlendirmelerin sonuçları henüz ilan edilmemiştir. Standartın tam olarak ne zaman uygulamaya gireceği de henüz netlik içermemekle birlikte IAASB zaman çizelgesine göre 2024 yılında başlayan mali tablo döneminden itibaren uygun olan denetimlerde kullanılabileceği kabul edilmektedir. Ülkemizde genellikle standartların izleyen yıllarda uygulamaya girdiği düşünüldüğünde yetkili kurumların kararları doğrultusunda DAKİ BDS kullanılarak hazırlanan denetçi raporlarının 2025 yılından itibaren görüntülenebileceği düşünülmektedir.

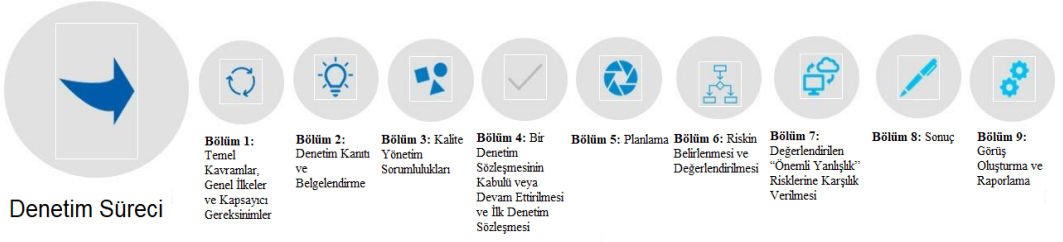
Proje sürecindeki geri bildirim çağrısına ülkemizden de Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği'nin (TÜRMOB) yanıt verdiği görülmekte olup spesifik sorulara verilen yanıtların yanında, ülkemizde işletmelerin %99,8'inin Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme (KOBİ) olduğu ve ülke ekonomisine katkısının %62 olduğu belirtilerek standart setine yüksek bir destek iletilmiştir (IAASB, TÜRMOB Feedback).

2.1. DAKİ BDS'nin Genel Özellikleri

Kurul, standartın adı ile ilgili öncelikle KOBİ kavramını benimsemiş olmakla beraber KOBİ'ye yönelik uluslararası alanda kabul edilmiş bir tanımlama olmaması ve denetimin, işletmenin büyüklüğünden ziyade karmaşıklığından etkilenmesi nedeni ile daha az karmaşık işletme (kuruluş) kavramını (Less Complex Entities- LCE) tercih etmiştir. Önceleri standartın BDS içerisinde 9'uncu bölüm olarak yer alması düşünülmüş ancak uygulamada sıkıntılar yaratabileceği düşünülerek ayrı bir standart seti ile yayınlanmasına karar verilmiştir. Standart BDS'den ayrı bir standart seti olduğu ve eksik kalan yerlerde BDS'ye başvurulamayacağı ifade edilmiştir. Bu husus DAKİ BDS'nin işletmeler için uygun ve yeterli olamayacağı durumlarda kullanılamayacağı ve bu durumda denetimde BDS ya da diğer uygun bir standartın kullanılması gerektiği anlamına gelmektedir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M6, M1, M26-27, M.36). Bu yönü ile Büyük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler için Finansal Raporlama Standartları (BOBİ FRS) ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) arasında var olan atf ilişkisinin DAKİ BDS'de olmadığı görülmektedir.

DAKİ BDS genel olarak BDS'ler ile aynı şekilde mali tablo kullanıcılarının güven seviyesini artırmayı hedeflemekte olup denetçinin makul güvence vermesini temin edecek şekilde risk odaklı yaklaşım ile ele alınmıştır. Ancak DAKİ BDS daha az karmaşık işletmelerin denetimine özgü nitelik ve koşulları barındıran, söz konusu işletmeler dikkate alınarak, etkin ve verimli bir şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması yaklaşımını yansıtan ayrı bir standart setidir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M72).

IAASB, standartların açık, anlaşılır ve pratik olduğu kadar basit ve özlü bir şekilde ifade edilmesine odaklanmıştır. Bu yaklaşımla BDS'den farklı olarak standart metinlerini daha kısa ve öz biçimde ele almıştır. Standart taslağında her paragrafın bir düşünceyi ele aldığı ve "gereksiz" tekrarlara yer vermediği görülmektedir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M98).



Şekil 1. DAKİ BDS Denetim Süreci

Kaynak: IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), M.92.

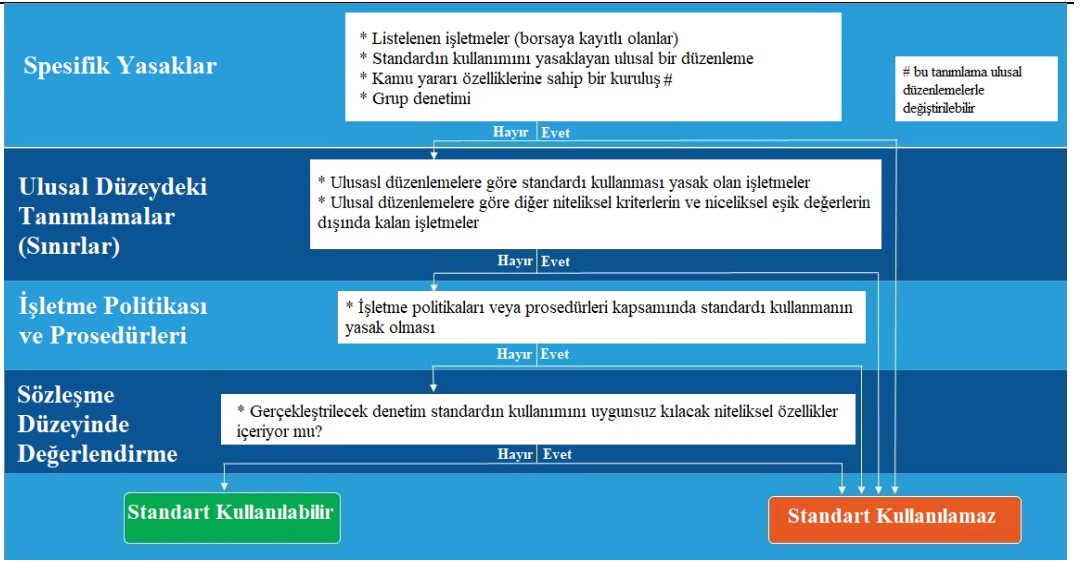
DAKİ BDS'ye göre denetim süreci Şekil 1'de standart bölümleri bağlamında ele alınmıştır. Sıralama incelendiğinde BDS ile farklılıklar göze çarpmaktadır. Örneğin BDS'de beşinci bölüm içerisinde yer verilen, denetim kanıtlarının DAKİ BDS'de ikinci bölümde ele alındığı dikkati çekmektedir. Bu yönü ile DAKİ BDS'de denetçinin denetim sürecinde ele alacağı faaliyetlerin zamanlaması esas alınarak sıralama yapıldığı görülmektedir.

Grup denetimleri Şekil 1'de yer almamakla beraber IAASB ayrı bir dokümanla grup denetimleri için görüş talep etmektedir. Bunun nedeni IAASB'nin grup denetimlerinin bu standart kapsamında ele alınıp alınmayacağı konusuna henüz karar vermemiş olmasıdır. Zira bazı paydaşların bu konuda farklı görüşleri olması nedeni ile kurul, bu konuyu tartışmaya açarak nihai kararın kamuoyu görüşü neticesinde belirlenmesini benimsemiştir (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M156).

2.2. DAKİ BDS'yi Kullanacak İşletmeler

Hangi işletmelerin DAKİ BDS setini kullanacağı henüz belirsiz bir konudur. IAASB'nin bu konuda bazı değerlendirmeleri olmakla beraber bu değerlendirmelerde BOBİ FRS ya da Küçük ve Mikro İşletmeler için Finansal Raporlama Standardında (KÜMİ FRS) olduğu gibi nicel bir kısıt ifade edilmemiştir. Zira standartta işletmelerin büyüklüklerinden ziyade karmaşıklık düzeyleri dikkate alındığı için bu durum anlaşılabilir görülmektedir. Ayrıca nicel ya da nitel olarak belirlenecek kriterlerin ulusal düzeyde değişiklik göstermesi de olasıdır.

IAASB, DAKİ BDS'nin kullanımına yönelik net bir sınır belirtmemiş olmakla birlikte bazı açıklamalara yer vermiştir. Öncelikle standardın karmaşık işletmeler için uygun olmayacağı ve bu yönü ile bu standart setini kullanamayacak işletmelerin altı çizilmiştir. Kurul standardın hangi işletmeler tarafından kullanılacağı ile ilgili yetkinin ulusal makamlarda olduğunu ayrıca vurgulamıştır (IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, M44, P3). IAASB bu konuda ayrıca bir kılavuz yayımlayarak bu konuda karar alıcılara rehberlik edecek çeşitli bilgilere yer vermiştir (IAASB, Draft Supplemental Guidance, July 2021).



Şekil 2. DAKİ BDS Kullanacak ve Kullanamayacak İşletmeler

Kaynak: IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), M.50.

IAASB hangi işletmelerin DAKİ BDS'yi kullanamayacağını Şekil 2'de şematize etmiştir. Öncelikle borsaya kayıtlı işletmelerin, ulusal makamlarca standardın kullanımına izin verilmeyen işletmelerin, ulusal düzenlemelerle değiştirilebilir olmakla beraber kamu yararı olan işletmelerin denetimlerinde ve grup denetimlerinde bu standardın kullanılmayacağı belirtilmiştir. Grup denetimleri ile ilgili IAASB, daha önce ifade edildiği gibi nihai kararını henüz vermemiştir. Bunların dışında IAASB'nin yasakladığı bu küme dışında ulusal mevzuatlarca da hangi işletmelerin DAKİ BDS'yi kullanabileceğinin sınırlandırabileceği ele alınmıştır. Ayrıca işletme politika ve prosedürlerinin de DAKİ BDS'ye yönelik bir sınırlandırma getirmiş olabileceği de ifade edilmiştir. Son olarak diğer tüm şartlar uygun görülsün bile DAKİ BDS'nin denetlenecek işletme için uygun olup olmadığı denetçi tarafından değerlendirilmesi gereken bir husus olarak görülmektedir.

2.3. DAKİ BDS'nin Bölümleri

Yayınlanan taslak DAKİ BDS iki kısımda ele alınmıştır. İlk dokuz bölüm dışında grup denetimleri 10'uncu bölüm olarak ayrı bir belge olarak yayınlanmıştır. Bunun nedeni daha önce ifade edildiği gibi grup denetimlerinin DAKİ BDS'ye dahil edilip edilmeyeceğinin belirsizlik taşımasıdır. İlk kısım 9 bölüm ve 6 ekten oluşmakta olup standart bölümlerine bu araştırmanın ekinde yer verilmiştir.

Standart bölümleri incelendiğinde metinlerin BDS'ye kıyasla oldukça kısa olduğu görülmektedir. Ayrıca ilgili standartlarda temel açıklayıcı hususa yer verilerek denetçinin konuyu daha iyi anlaması hedeflenmiş, BDS'de olduğu gibi standardın devamında açıklayıcı hükümlere yer verilmemiştir.

BDS'de her standart içerisinde konu ile ilgili kavramların açıklandığı tanımlar bölümünün DAKİ BDS'de bulunmadığı görülmekte bunun yerine Ek 1'de terimler sözlüğüne yer verildiği dikkati çekmektedir. Standart bölümleri dışında diğer ekler ile önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, hile riski faktörleri, yönetim beyanları, örnek denetim sözleşmesi ve örnek yazılı beyana yer verilmiştir.

Ayrıca standart metni dışında, standart setini kullanacak işletmelerin belirlenmesi konusunda rehberlik sağlayan belge ile denetçi raporu konusunda rehberlik sağlayan ek belge IAASB tarafından yayınlanmıştır (IAASB, Draft Supplemental Guidance, September 2021). Bunun dışında proje sürecinde kamuoyu görüşü talep edilen alanlarla ilgili çeşitli açıklayıcı dokümanlar da

yayınlanmıştır.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Daha az karmaşık işletmeler için bağımsız denetim standartları ile ilgili literatür incelenmiş olmakla birlikte konunun yeni ve henüz nihai standart halini almaması nedeni ile sadece iki çalışma olduğu görülmüştür. Bunlardan ilki Coram vd. (2022) tarafından IAASB'nin DAKİ BDS için yapmış olduğu çağrıya paralel olarak Avustralya Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (AUASB) ve Yeni Zelanda Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (NZAuASB) yapmış oldukları çağrı neticesinde elde edilen bulgulara dayalı olarak Avustralya ve Yeni Zelanda Muhasebe ve Finans Birliği (AFAANZ) Denetim ve Güvence Standartları Komitesi tarafından, IAASB'ye yapılan resmi geri bildirimini incelemektedir. Diğer araştırma ise Amerongen vd. (2023) tarafından IAASB'nin standart geliştirme sürecindeki yuvarlak masa toplantılarının özetini sunmaktadır. Araştırmada diğer toplantıların analiz edileceği ve başka çalışmaların yapılacağı da aktarılmıştır. Ülkemizde bu konuda yayınlanmış akademik bir çalışmaya araştırma tarihi itibarı ile rastlanmamış olmakla birlikte TÜRMOB International dergisinde (2021) standart seti hakkında bilgi verildiği görülmektedir (TÜRMOB International 2021, 14:70).

4. ARAŞTIRMA: DAKİ BDS'NİN BDS İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde araştırmanın konusu ve amacı, araştırmanın yöntemi, örnekleme ve kısıtları ile araştırma bulgularına yer verilmiştir.

4.1. Araştırmanın Konusu ve Amacı

Bu araştırmanın konusunu IAASB'nin yayınladığı DAKİ BDS taslak standart setinin incelenmesi oluşturmaktadır. Bu yaklaşımla taslak standart seti BDS ile karşılaştırılarak benzerlikler ve farklılıklar üzerinden değerlendirme yapılarak DAKİ BDS'nin genel özelliklerinin saptanması ve özellikle BDS'ler ile farklılıkların ortaya konması amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi, Örnekleme ve Kısıtları

Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi tercih edilmiştir. Araştırmada DAKİ BDS temel alınarak standart metni incelenmiş ve konu ile ilgili BDS ele alınarak karşılaştırmalar yapılmıştır. Bu karşılaştırmalar bire bir metin düzeyinde karşılaştırmadan ziyade denetçinin sorumlulukları, denetimin kapsamı, uygulanacak yöntemler ve yaklaşım tarzları bağlamında değerlendirilmiştir. Araştırmada DAKİ BDS içerisinde yer alan bölümler sırası ile teker teker ele alınmış olup, bölümler birden fazla BDS'de yer alan hükümleri içerebildiğinden bölüm sonlarında ilişkili standartlar ayrıca belirlenmiştir. Karşılaştırma sürecinde öncelikle taslak DAKİ BDS'den, BDS'den (hem İngilizce ISA hem de KGK tarafından yayınlanan BDS) ve IAASB tarafından yayınlanan DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgesi 1 ve 2'den (IAASB, Mapping Documents- ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 1 and 2) yararlanılmıştır. Eşleştirme belgelerinde BDS'ler temel alınarak karşılaştırma yapılmış olmakla birlikte bu araştırmada DAKİ BDS temel alınarak karşılaştırma yapılmıştır. Bu yönü ile DAKİ BDS kapsamında ele alınmayan BDS'ler dikkate alınmamıştır ve bu husus araştırmanın kısıtlarındandır. Diğer bir kısıt ise henüz DAKİ BDS'ye dahil edilip edilmeyeceği netlik içermeyen 10'uncu bölüm Grup Denetimlerinin dikkate alınmamasıdır. Ayrıca karşılaştırma denetçi sorumlulukları, denetimin kapsamı, uygulanacak yöntemler ve yaklaşım tarzları bakımından genel bir değerlendirme yapılarak ele alındığı için diğer başka alanlardaki karşılaştırmaları yansıtmamaktadır. Son olarak değerlendirme araştırma tarihi itibarı ile taslak standart seti üzerinden gerçekleştirilmiş olup süreç içerisinde standart setinin nihai halinde bazı farklılıkların olması da mümkündür.

4.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın bulguları DAKİ BDS'nin bölümleri dikkate alınarak bölüm bazında BDS'ler ile karşılaştırılmak sureti ile izleyen bölümlerde ayrı ayrı ele alınmıştır.

4.3.1. Temel Kavramlar, Genel İlkeler ve Kapsayıcı Gereksinimler (Bölüm 1)

Bu bölümde genel kavramlar, genel ilkeler ve kapsayıcı hükümler ele alınmıştır.

Bölüm 1.1. Yürürlük Tarihi: Bu bölümde DAKİ BDS'nin ne zaman uygulanacağı henüz netlik içermediği için bu bölüm boş bırakılmıştır.

Bölüm 1.2. İlgili Etik Gereklilikler ve Firma Düzeyinde Kalite Yönetimi: Bu bölümde BDS200'de yer aldığı gibi bağımsızlık da dahil olmak üzere etik ilkelere uyulması gerektiğine yer verilmiştir. Denetim firması sorumluluğunda olan kalite yönetim sisteminin en az ISQM1 gerekliliği kadar gereksinime sahip olması gerektiğine yer vermiştir. ISQM2'ye de atıf yapılarak denetim sözleşmelerine ilişkin kalite incelemesi gereklilikleri vurgulanmıştır.

Bölüm 1.3. Denetçinin Genel Amaçları: Denetçinin genel amaçları bakımından iki standart seti arasında fark bulunmamaktadır. Ancak DAKİ BDS'de denetçinin amaçlarına ulaşamayacak bir durumla karşılaşması durumunda sözleşme şartlarında değişiklik yapılabileceği gibi bir opsiyon sunulmaktadır.

Bölüm 1.4. Denetimin Gerçekleştirilmesine İlişkin Temel Kavramlar ve Genel İlkeler: BDS200'de denetime ilişkin birçok kavram tanımlanmış olmakla birlikte bu bölümde sadece mesleki şüphecilik ve mesleki muhakeme kavramlarının ele alındığı görülmektedir. Söz konusu iki kavram arasında ise bir fark bulunmamaktadır. Ancak Ek-1'de terimler sözlüğünde BDS'lerde yer verilen kavramlar ayrıca açıklanmıştır.

Bölüm 1.5. Hile: BDS240 içerisinde ele alınan denetçinin hile riski karşısındaki sorumlulukları bu bölümde yer almış olmakla birlikte ayrıca Ek-3'te hile riski faktörleri ele alınmıştır. Hile konusunda denetçinin sorumluluklarında bir değişiklik olmadığı, paragrafların birleştirilerek sadeleştirildiği görülmektedir. Bununla birlikte BDS240 uygun şartlarda hile karşısında denetimden geri çekilmeye ilişkin yönetimle müzakereyi gerekli görse de (BDS240: 39) bu bölümde böyle bir gerekliliğe yer verilmeden mümkün olduğunda geri çekilmenin uygun olduğu ifade edilmiştir.

Bölüm 1.6. Kanun ve Yönetmelikler: BDS250 mevzuatın dikkate alınması standardı bu bölümde ele alınmıştır. Ancak bu bölüm içerisinde denetçinin hile tespiti durumunda mevzuatın ilgili kuruluşlara raporlama yapma gerekliliği ile ilgili hususların ele alındığı görülmektedir. Denetçinin bu kapsamda sorumluluğunda bir değişiklik dikkati çekmemiştir.

Bölüm 1.7. İlişkili Taraflar: BDS550 içerisinde yer alan ilişkili tarafların DAKİ BDS'de ilk bölümde ele alındığı görülmektedir. Ancak iki standart seti arasında denetçinin sorumlulukları bakımından bir fark bulunmamaktadır.

Bölüm 1.8. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Genel İletişim: BDS260 standardında ele alınan hususlar DAKİ BDS'de bu bölümde ele alınmıştır. İki düzenleme arasında bir fark görülmemekle birlikte bu bölümde hileye ilişkin üst yönetimle iletişime geçilmesi istenen gerekliliklere de yer verildiği görülmektedir.

Tablo 1. Temel Kavramlar, Genel İlkeler ve Kapsayıcı Gereksinimler (Bölüm 1) ile İlişkili BDS'ler

1.1. Yürürlük Tarihi	BDS200
1.2. İlgili Etik Gereklilikler ve Firma Düzeyinde Kalite Yönetimi	BDS200, ISQM1, ISQM2
1.3. Denetçinin Genel Amaçları	BDS200, BDS260
1.4. Denetimin Gerçekleştirilmesine İlişkin Temel Kavramlar ve Genel İlkeler	BDS200, BDS240, BDS540
1.5. Hile	BDS240
1.6. Kanun ve Yönetmelikler	BDS250, BDS240
1.7. İlişkili Taraflar	BDS550
1.8. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Genel İletişim	BDS240

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.2. Denetim Kanıtları ve Belgelendirme (Bölüm 2)

Bu bölümde BDS'ler içerisinde 5 numaralı grupta yer alan standartların bir bölümü ele alınmıştır.

Bölüm 2.1. Amaç: BDS500'de yer alan denetçinin kanıt toplama amacı DAKİ BDS'de aynen korunmuş olup denetçinin makul güvenceye ulaşmak için yeterli ve uygun kanıt toplaması gerektiği vurgulanmıştır. Ancak bu bölümde ayrıca BDS230 içerisinde yer alan belgelendirme yükümlülükleri de denetçinin amaçları arasında ele alınmıştır.

Bölüm 2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı: Bu bölümde BDS200 ve BDS500 içerisinde değinilen yeterli ve uygun denetim kanıtının özellikleri ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde denetim mesaisinin en önemli kısmının kanıt toplama ve değerlendirme olduğu vurgulanmıştır. Denetim kanıtının yeterliği ve uygunluğu konusunda iki standart seti arasında bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 2.3. Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler: Bu bölümde herhangi bir fark dikkati çekmemiş olmakla birlikte otomatik araç ve tekniklere yer verildiği görülmektedir.

Bölüm 2.4. Denetim Kanıtı Elde Etme Prosedürleri: Kanıt toplama teknikleri bakımından iki standart seti arasında bir fark görülmemekle birlikte DAKİ BDS'de otomatik araç ve tekniklerin ikna edici kanıt sunabileceği ancak mesleki muhakemenin yerine geçemeyeceği ayrıca belirtilmiştir.

Bölüm 2.5. Genel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde bağımsız denetimin belgelendirilmesi ve yönetimle iletişimin belgelendirilmesi ele alınmıştır. Bağımsız denetimin belgelendirilmesi noktasında BDS'lerden farklı olarak denetçiye ek bir yükümlülük öngörülmemiştir. Bununla birlikte otomatik araç ve teknikler yolu ile elde edilecek hususların da belgelendirilmesi gerektiğine yer verilmiştir. Genel olarak farklı standartlarda belgelendirmeye ilişkin yer alan hususların birleştirilerek standartlar arası atıflardan ziyade bağlam oluşturulmaya çalışıldığı görülmektedir.

Tablo 2. Denetim Kanıtı ve Belgelendirme (Bölüm 2) ile İlişkili BDS'ler

2.1. Amaç	BDS230, BDS500
2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	BDS500, BDS200
2.3. Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler	BDS500, BDS240
2.4. Denetim Kanıtı Elde Etme Prosedürleri	BDS500
2.5. Genel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS230, BDS260, BDS240, BDS250, BDS320

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.3. Kalite Yönetim Sorumlulukları (Bölüm 3)

Bu kısımda kaliteyi yönetme ve kaliteli bir denetim gerçekleştirme bağlamında sorumluluklar ele alınmıştır.

Bölüm 3.1. Amaç: Bu bölümde denetçinin amacının makul güvence sağlandığına yönelik kalitenin yönetilmesi olduğu vurgulanmıştır. Bu yönü ile amacın BDS220 ile aynı olmakla birlikte DAKİ BDS’de mesleki standartların DAKİ BDS ve etik standartlardan oluştuğunun ayrıca belirtildiği görülmektedir.

Bölüm 3.2. Sözleşme Ortağının Sorumlulukları: Kaliteye ilişkin sözleşme ortağının sorumluluğu bağlamında ciddi bir fark görülmemekle birlikte bu kısımda sorumluluk metninin sadeleştirildiği dikkati çekmektedir. Ancak BDS, sözleşme ortağına denetim ekibinin sorumlulukları bağlamında daha detaylı bir gereksinim yüklemekle birlikte (BDS220: 17) DAKİ BDS’de denetim ekibinin etik gerekliliklere uymadığına yönelik kanıtlar için gözlem yapması gibi daha genel bir sorumluluk atfedilmiştir.

Bölüm 3.3. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde BDS’lerden farklı bir husus görülmemekle birlikte; denetçiden etik hükümlere ilişkin sorumlulukların yerine getirildiği konusunda belgelendirme yapması beklenmektedir.

Tablo 3. Kalite Yönetim Sorumlulukları (Bölüm 3) ile İlişkili BDS’ler

3.1. Amaç	BDS220
3.2. Sözleşme Ortağının Sorumlulukları	BDS220, BDS300
3.3. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS220

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri inceleyerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.4. Denetim Sözleşmesinin Devam Ettirilmesi ve İlk Denetim Sözleşmesi (Bölüm 4)

Bu bölümde denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması, denetimin ön şartları ve DAKİ BDS’nin söz konusu denetim için uygun olup olmadığının belirlenmesi hükümlerine yer verilmiştir.

Bölüm 4.1. Amaç: Bu bölüm amacı bakımından BDS210 ile mukayese edildiğinde herhangi bir fark görülmemektedir. İki standartta da denetçiden denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığından ve denetim sözleşmesine yönelik ortak bir anlayış olup olmadığından emin olması beklenmektedir.

Bölüm 4.2. Standardın Denetlenen İşletme için Uygun Olup Olmadığının Belirlenmesi: Bu bölümde denetçiden denetleyeceği işletme için DAKİ BDS kullanımının uygun olup olmadığının değerlendirilmesi istenmektedir. Bu yönü ile bu bölüm BDS’de bulunmamaktadır. Bu hususta denetçiden sadece denetim sözleşmesi öncesi bu değerlendirmeyi yapması beklenmemektedir. Aynı zamanda elde edilen bulguların denetlenen işletme için BDS’lerin uygulanmasına işaret etmesi durumunda denetçinin, denetimi buna göre sürdürebileceği açıklanmaktadır.

Bölüm 4.3. Denetimin Ön Şartları: Denetimin ön şartları bakımından iki standart seti arasında herhangi bir fark dikkati çekmemektedir.

Bölüm 4.4. Sözleşme Kabulünde Ek Hususlar: Bu bölümde BDS’lerden farklı bir husus bulunmamakta olup, bu bölümde yasal mevzuatın denetçi raporunun şekil ve içeriği üzerindeki gereklilikleri ele alınmıştır. Ayrıca bu bölümde BDS200 ve BDS300’de yer alan, konu ile ilgili olan hükümler birleştirilmiştir.

Bölüm 4.5. Denetim Sözleşmesinin Şartları: Denetim sözleşmesinin şartları bakımından iki standart setinin benzer olduğu görülmektedir. DAKİ BDS’de örnek bir denetim sözleşmesine Ek-5’te yer verilmiştir. Bu örnek BDS ile (BDS210: EK1) mukayese edildiğinde bazı farklar olduğu görülmektedir. DAKİ BDS’de mesleki sorumluluk sigortası, ücret, faturalandırma, diğer özel şartlar ve denetim ekibi ve halka açık işletmelerle ilgili hususların bulunmadığı görülmektedir. Ayrıca BDS,

sözleşme örneğinde iki tarafın eşanlı imzalayarak oluşturması gereken bir şablon sunmakla birlikte DAKİ BDS’de sözleşmenin denetçinin işletme yönetimine gönderdiği ve kabul etmesi halinde imzalayarak denetçiye geri göndermesini içeren formatta olduğu görülmektedir.

Bölüm 4.6. İlk Denetimler: İlk defa gerçekleştirilen denetimlere ilişkin denetçinin sorumlulukları bakımından bir fark olmamakla beraber konu ile ilgili çeşitli standartlarda yer alan ifadeler birleştirilmiştir.

Bölüm 4.7. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu bölümde denetçinin mali tablolara ilişkin görüş oluşturma ve görüş vermeye ilişkin sorumluluklarını bildirme yükümlülüğü ele alınmış olup iki standart seti arasında bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 4.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde sözleşmede yer alması gereken hususlar ele alınmış olup iki standart seti arasındaki tek farkın DAKİ BDS’de denetimin DAKİ BDS kullanılarak yapılacağına belirtilmesi olduğu görülmektedir. Ayrıca bu bölümde denetçiden DAKİ BDS’nin kullanılmasına yönelik değerlendirmelerini ve denetim sırasında bu düşüncesini değiştiren hususları da belgelemesi beklenmektedir.

Tablo 4. Denetim Sözleşmesinin Devam Ettirilmesi ve İlk Denetim Sözleşmesi (Bölüm 4) ile İlişkili BDS’ler

4.1. Amaç	BDS210, BDS510
4.2. Standardın Denetlenen İşletme için Uygun Olup Olmadığının Belirlenmesi	-
4.3. Denetimin Ön Şartları	BDS210
4.4. Sözleşme Kabulünde Ek Hususlar	BDS210, BDS220, BDS300
4.5. Denetim Sözleşmesinin Şartları	BDS210
4.6. İlk Denetimler	BDS300, BDS510
4.7. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS260
4.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS210, BDS220

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.5. Planlama (Bölüm 5)

Bu bölümde denetimin planlama süreci, denetçinin bu kapsamdaki sorumlulukları ve önemlilik kavramı ele alınmıştır.

Bölüm 5.1. Amaç: Denetimin planlanma amacı bağlamında DAKİ BDS’de bir fark bulunmamaktadır. Ancak BDS320 içerisinde yer alan; denetçinin denetimi planlarken ve yürütürken önemliliği dikkate alması bu bölüm altında ele alınmıştır. Bölümde denetimi etkin bir biçimde yürütmek için denetimi planlamak ve önemliliği uygulamak denetçinin amaçları olarak ifade edilmiştir.

Bölüm 5.2. Planlama Faaliyetleri: Bu bölüm görece uzun bir biçimde 13 paragraf ile ele alınmıştır. Bölüm incelendiğinde öncelikle denetim stratejisi kavramına yer verilmediği görülmektedir. Ancak bu kavram tercih edilmemiş olmakla birlikte BDS300’de belirtilen denetim stratejisi kapsamında denetçinin yapması gereken faaliyetlerde bir değişiklik söz konusu olmayıp planlama kapsamında yine denetçinin ilgili faaliyetleri yerine getirmesi beklenmektedir. Farklı olarak DAKİ BDS’de denetim ekibinin müzakere edeceği konuların detaylandırıldığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS’nin bu bölümünde, işletmenin sürekliliği bağlamında açıklamalara yer verilmiştir. Bunun yanında bazı BDS’lerde yer almakla birlikte bu kapsamda ele alınması uygun görülen çeşitli konular açıklanmıştır.

Bölüm 5.3. Önemlilik: Bu kısımda BDS320 kapsamında ele alınan hususlara yer verilmiştir. İki

standart seti arasında cümlelerin ele alınış biçimi dışında özüne yönelik fark bulunmamakla beraber BDS'ye göre (BDS315) önemlilik konusu DAKİ BDS'de daha önce ele alınmıştır. Denetim sürecinin sıralaması bağlamında bu yaklaşım daha uygun görülmektedir.

Bölüm 5.4. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu bölümde herhangi bir fark görülmemekle birlikte denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasına ilişkin yönetime bildirilmesi gereken hususlar ele alınmıştır.

Bölüm 5.5. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde herhangi bir fark görülmemekle beraber planlama sürecine ilişkin belgelendirilecek hususlar üzerinde durulmuştur.

Tablo 5. Planlama (Bölüm 5) ile İlişkili BDS'ler

5.1. Amaçlar	BDS300, BDS320
5.2. Planlama Faaliyetleri	BDS220, BDS300, BDS315, BDS500, BDS620, BDS570, BDS240, BDS540, BDS550
5.3. Önemlilik	BDS320
5.4. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS260
5.5. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS240, BDS300, BDS320

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri inceleyerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.6. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bölüm 6)

BDS315 kapsamında ele alınan riskin belirlenmesi ve değerlendirilmesi bölümü DAKİ BDS'de bu bölümde ele alınmıştır.

Bölüm 6.1. Amaç: İki standart setinde amaç bakımından bir fark görülmemektedir. Ancak DAKİ BDS'de hata yanında hile kaynaklı yanlışlıklar bir arada ele alındığından bu kapsamda hile kaynaklı yanlışlıklara da atıf söz konusudur. Özetle bu bölümde hile ve hata kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirleme, değerlendirme ve verilecek yanıtları tasarlama ve uygulama konusunda hükümlere yer verilmiştir.

Bölüm 6.2. Risklerin ve İlgili Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Prosedürler: Bu kapsamda ele alınan hususların iki standart setinde benzer olduğu ifade edilmekle birlikte BDS'de (BDS315: 14) risk değerlendirme kapsamında iç denetim fonksiyonunun da sorgulanabileceğine yer verilmiş ancak DAKİ BDS'de işletme içinde diğer uygun kişilerin sorgulanması ifadesine yer verilmiştir. DAKİ BDS'de hile ve hata kaynaklı yanlışlık risklerini denetçiden bir arada ele alması beklendiği için BDS240 içerisindeki bazı hususların da bu bölümde ele alındığı görülmektedir.

Bölüm 6.3. İşletmenin İlgili Yönlerini Anlama: Bu bölümde denetçiye BDS'lere göre ek sorumluluklar yüklenmemekle beraber bazı açıklamaların detaylandırıldığı görülmektedir. Örneğin denetçinin yapısal risk faktörlerini dikkate alması belirtilmekle birlikte yapısal risk faktörüne örnek olan hususlara da yer verilmiştir. Ayrıca bu bölümde BDS'lerden farklı olarak doğal riskin yüksek olmasının DAKİ BDS'nin kullanımının uygun olmadığına işaret olabileceği açıklanmıştır. Yine DAKİ BDS'de denetçiden yapması istenen değerlendirmelerin sınırlandırıldığı görülmektedir. Örneğin BDS'de (BDS315: 21) denetçiden işletmenin yetkin bireyleri nasıl çektiği ve elinde tuttuğunun dikkate alınması istenirken DAKİ BDS'de böyle bir değerlendirme yapılması gerekli görülmemiştir. Benzer bir durum denetçi tarafından işletmenin risk değerlendirme sürecinin ve iç kontrol sisteminin incelenmesinde de görülmektedir. Ayrıca BDS (BDS540: 14) denetçiye önceki dönem muhasebe tahminlerinin sonuçlarını gözden geçirmek gibi bir sorumluluk yüklerden DAKİ BDS'de yönetimin önceki dönem tahminlerine ilişkin değerlendirmelerinin incelenmesi yeterli görülmüştür. Özetle genel olarak çerçeve benzer olmakla beraber DAKİ BDS'de BDS'ye göre denetçinin değerlendirmelerinde dikkate alacağı daha az husus olduğu ifade edilebilir. Ayrıca bu bölümde işletme ve çevresini tanıma, geçerli mali raporlama çerçevesini anlama, doğal risk faktörleri, iç kontrol sistemini tanıma ve otomatik araç ve teknikler ele alınmıştır.

Bölüm 6.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi: Bu bölümde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan denetim prosedürlerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ele alınmıştır. Bu kapsamda iki standart seti arasında fark bulunmamaktadır. Bu bölümde BDS240'ta belirtildiği gibi hasılat konusunun hile riskine işaret ettiği vurgulanmaktadır.

Bölüm 6.5. Riskin Değerlendirilmesi: Bu kapsamda denetim riskini oluşturan doğal risk ve kontrol riskinin değerlendirilmesi yanında, ciddi risk, prosedürlerin değerlendirilmesi ve DAKİ BDS'nin işletme için uygun olup olmadığının denetçi tarafından değerlendirmesi ele alınmış ve iki standart seti arasında herhangi bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 6.6. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorgulanmaları: Bu bölümde hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirleme kapsamında prosedürleri belirlerken ve değerlendirirken denetçinin işletme yönetimini sorgulayacağı (bilgi alacağı) alanlara yer verilmiştir. Bu kapsamda iki standart seti arasında fark bulunmamaktadır.

Bölüm 6.7. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu kapsamda iki standart seti arasında fark bulunmamakta olup denetçinin tespit ettiği önemli riskleri işletme yönetimine bildirme sorumluluklarına yer verilmiştir.

Bölüm 6.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Genel olarak bu bölümde ele alınan hususlar bakımından iki standart seti arasında önemli bir fark yoktur. Denetçinin DAKİ BDS'nin denetlenen işletme için uygun olup olmadığını değerlendirmesine ilişkin hususların belgelendirilmesine yer verilmiştir.

Tablo 6. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bölüm 6) ile İlişkili BDS'ler

6.1. Amaç	BDS240, BDS315
6.2. Risklerin ve İlgili Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Prosedürler	BDS315, BDS240, BDS550, BDS570, BDS510
6.3. İşletmenin İlgili Yönlerini Anlama	BDS315, BDS540, BDS550, BDS240, BDS402
6.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi	BDS240, BDS315
6.5. Riskin Değerlendirilmesi	BDS315, BDS550, BDS540, BDS240
6.6. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorgulanmaları	BDS250, BDS240, BDS550
6.7. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS260
6.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS315, BDS240, BDS540, BDS550

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.7. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bölüm 7)

Burada önceki kısım kapsamında değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine denetçinin vereceği yanıtlar ele alınmıştır.

Bölüm 7.1. Amaç: Bu bölüm kapsamında denetçinin; değerlendirilen risklere ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmesi, hile kaynaklı risklere uygun yanıt vermesi, işletmenin süreklilik varsayımına ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmesi ve mevzuata aykırılıklara ilişkin uygun yanıtları vermesi beklenmektedir.

Bölüm 7.2. Mali Tablo Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Denetim Prosedürleri: Bu bölümde önemli yanlışlık risklerine ilişkin mali tablo düzeyinde değerlendirilen önemli yanlışlık risklerine verilecek karşılıkların tasarlanmasına ve icraata geçirilmesine yer verilmiştir. Söz konusu kapsamda denetçinin sorumlulukları bakımından bir fark bulunmamakla birlikte bazı ifadelerde değişiklik yapılmıştır. DAKİ BDS'de önemli yanlışlık risklerinin hata ve

hileden kaynaklandığı vurgulanmış ve karmaşık işlemler ifadesi (BDS240: 30) metinden çıkartılmıştır.

Bölüm 7.3. Beyan Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine İlişkin Denetim Prosedürleri: Denetçiden bu bölümde müteakip denetim prosedürlerini tasarlaması ve uygulaması beklenmektedir. Bu kapsamda; analitik prosedürler, denetim örnekleme, kontrol testleri, ikincil prosedürler ve dış teyit konuları ele alınmıştır. Genel olarak bu bölümde denetçinin sorumlulukları bağlamında önemli bir değişiklik bulunmamakla beraber BDS’de çok fazla standart içerisinde yer alan hususlar bu bölümde bir arada ele alınmıştır. Bununla birlikte otomatik araç ve teknikler konusunda açıklamanın olduğu görülmektedir. Son olarak BDS kapsamında (BDS402: 9) denetçiden “hizmet kuruluşunun faaliyetleri ile hizmet alan işletmenin faaliyetleri arasındaki etkileşim” konusunda değerlendirme yapma isteği DAKİ BDS’de bulunmamaktadır. Genel olarak bu bölümde daha az karmaşık işletmelerde birçok alanda hizmet kuruluşunun kullanabileceği varsayımından hareket edilmiştir. Son olarak Tip I ve Tip II raporlarına DAKİ BDS’de yer verilmemiştir.

Bölüm 7.4. Spesifik Odak Alanları: Bu bölümde süreklilik, ilişkili taraflar, muhasebe tahminleri, stok, dava ve iddialar, işletmelerin hizmet kuruluşu kullanması ve denetçinin uzman çalışması kullanması konularının ele alındığı görülmektedir. Süreklilik değerlendirmesi kapsamında denetçinin sorumluluklarının benzer olduğu ancak BDS’nin (BDS570: 13) aksine DAKİ BDS’de işletmenin sürekliliği kapsamında mevzuatın gereklilikleri konusunda atfa yer verilmediği dikkati çekmektedir. Benzer bir durum muhasebe tahminleri için de söz konusudur. Büyük ölçüde denetçinin sorumlulukları DAKİ BDS’de muhafaza edilmiş ancak detaylandırılarak ele alınmıştır. Bununla birlikte (BDS540: 23) ele alınan karmaşık modelleme prosedürlerine DAKİ BDS’de yer verilmemiştir. Bölüm kapsamında ele alınan diğer konuların iki standart setinde benzer olduğu görülmektedir. Bu bölümde BDS501’de yer alan iki konu (stoklar ve dava ve iddialar) bu kapsamda ele alınmış olmakla birlikte faaliyet bölümü bilgilerinin ele alınmadığı görülmektedir. Ayrıca bu konuya DAKİ BDS’nin diğer bölümler arasında da değinilmediği dikkati çekmektedir.

Bölüm 7.5. Tespit Edilen Yanlışlıkların Biriktirilmesi: Denetçiden açıkça önemsiz olanlar istisna olmak üzere tespit ettiği yanlışlıkları biriktirmesi beklenmektedir. Bu kapsamda iki standart seti arasında fark yoktur.

Bölüm 7.6. Özel İletişim Gereksinimleri: Denetçiden bu bölümde tespit edilen önemli iç kontrol eksiklerini bildirmesi istenmiş ve bu bildirim bağlamında ele alınması gereken hususlara yer verilmiş olup iki standart seti arasında fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 7.7. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Bu bölümde denetçiden; önemli yanlışlık risklerine verilen karşılıklar, uygulanan prosedürler ve değerlendirilen riskler arasındaki ilişki, tasarlanmış denetim prosedürlerin sonuçları, yönetimin kontrolleri geçersiz kılan risklerine yönelik prosedürlerin sonuçları, önemlilik miktarı, biriktirilen yanlışlıklar ve bunların düzeltilip düzeltilmediği konularında belgelendirme yapması beklenmekte olup BDS ile benzer gereklilikler söz konusudur.

Tablo 7. Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşılık Verilmesi (Bölüm 7) ile İlişkili BDS'ler

7.1. Amaç	BDS240, BDS250, BDS330, BDS570
7.2. Mali Tablo Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Denetim Prosedürleri	BDS240, BDS330
7.3. Beyan Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine İlişkin Denetim Prosedürleri	BDS240, BDS330, BDS500, BDS520, BDS530, BDS540, BDS402, BDS505
7.4. Spesifik Odak Alanları	BDS501, BDS570, BDS240, BDS540, BDS550, BDS250, BDS402, BDS620
7.5. Tespit Edilen Yanlışlıkların Biriktirilmesi	BDS450, BDS240
7.6. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS265, BDS540
7.7. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS250, BDS540

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.8. Denetimin Tamamlanması (Bölüm 8)

Bu bölümde yanlışlıkların değerlendirilmesi, analitik prosedürler, sonraki olaylar (mali tablolar tarihinden sonraki olaylar), diğer faaliyetler ve yazılı beyanlar ele alınmıştır.

Bölüm 8.1. Amaç: Bölüm kapsamında tespit edilen yanlışlıkların denetim ve mali tablolar üzerindeki etkisinin değerlendirilmesi, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ve görüşe dayanak oluşturacak yeterli ve uygun kanıt toplanıp toplanmadığının belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu yönü ile iki standart seti arasında herhangi bir fark dikkati çekmemektedir.

Bölüm 8.2. Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi: Denetçinin tespit edilen yanlışlıklarla ilgili yapması gereken faaliyetler bakımından iki standart seti arasında önemli bir fark görülmemektedir.

Bölüm 8.3. Genel Bir Sonuç Oluştururken Yardımcı Olan Analitik Prosedürler: Bu bölümde denetçinin işletme hakkında tutarlı bir kanaate sahip olup olmadığı konusunda tasarlayacağı analitik prosedürler ele alınmış olup BDS ile mukayese edildiğinde önemli bir fark söz konusu değildir.

Bölüm 8.4. Sonraki Olaylar: Bilanço tarihinden sonraki olaylar bu bölümde ele alınmış olup, BDS'ye göre denetçiye yüklenen sorumluluklarda bir değişiklik görülmemektedir. Ancak bazı metinlerin özet biçimde ele alındığı değişiklikler söz konusudur. Bunun yanında DAKİ BDS'nin yapısına uygun olarak örneğin denetlenen işletmelerin ara dönem mali raporlama yayınlamayacağı öngörüldüğünden denetçiden bu bağlamda değerlendirme yapması beklenmemiştir.

Bölüm 8.5. Denetçinin Değerlendirmeleri ve Denetçinin Ulaştığı Sonucu Destekleyecek Diğer Faaliyetler: Bu bölümde çeşitli standartlar içerisinde yer alan bazı hükümlere yer verilmiş olup metinlerin ele alınma biçimleri dışında denetçi sorumlulukları bağlamında önemli bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Bölümde muhasebe tahminleri, işletmenin sürekliliği, yeterli ve uygun denetim kanıtının değerlendirilmesi ve işletme yönetimi ile iletişim konuları ele alınmıştır. Bu kapsamda ele alınan konuların BDS ile benzer olduğu görülmektedir.

Bölüm 8.6. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Yazılı Beyanları: Bu bölümde BDS580'de yer verilen yazılı beyanlar ele alınmıştır. Yazılı beyan kapsamında yönetim tarafından bildirilmesi gereken hususlarda fark görülmemektedir. Bununla birlikte bu bölümde liste şeklinde yazılı beyan alınması gereken hususların sıralandığı görülmektedir. Ayrıca Ek-6'ya örnek bir yazılı beyan formatına yer verilmiştir.

Bölüm 8.7. Kaliteyi Yönetmek ve Gerçekleştirmek için Genel Sorumluluğu Almak: Bu bölümde denetçi raporu tarihinden önce sorumlu denetçinin kaliteye ilişkin sorumluluklarını üstlendiğini belirlemesi istenmektedir. BDS220 ile mukayese edildiğinde önemli bir fark görülmemekle beraber örneğin kilit denetim konuları DAKİ BDS'de öngörülemediği için bu kapsamda ele alınmamıştır.

Bölüm 8.8. Özel İletişim Gereksinimleri: Bu bölüm denetçinin denetim süresince tespit etmiş olduğu yanlışlıkların üst yönetime iletilmesini konu almaktadır. Bu kapsamda bildirilecek hususlar listelenmiş olup BDS ile mukayese edildiğinde herhangi bir fark dikkati çekmemiştir.

Bölüm 8.9. Özel Belgelendirme Gereksinimleri: Özel belgelendirme gereksinimleri kapsamında denetçinin tespit ettiği yanlışlıklarla ilgili ulaştığı sonuçlar ele alınmış olup iki standart seti arasında fark görülmemektedir.

Tablo 8. Denetimin Tamamlanması (Bölüm 8) ile İlişkili BDS'ler

8.1. Amaç	BDS450, BDS570
8.2. Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi	BDS450
8.3. Genel Bir Sonuç Oluştururken Yardımcı Olan Analitik Prosedürler	BDS520, BDS240
8.4. Sonraki Olaylar	BDS560
8.5. Denetçinin Değerlendirmeleri ve Denetçinin Ulaştığı Sonucu Destekleyecek Diğer Faaliyetler	BDS330, BDS540, BDS260, BDS570, BDS240
8.6. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Yazılı Beyanları	BDS240, BDS250, BDS501, BDS540, BDS550, BDS560, BDS570, BDS580, BDS710, BDS450
8.7. Kaliteyi Yönetmek ve Gerçekleştirmek İçin Genel Sorumluluğu Almak	BDS220
8.8. Özel İletişim Gereksinimleri	BDS510, BDS450, BDS706, BDS240, BDS550, BDS260, BDS570
8.9. Özel Belgelendirme Gereksinimleri	BDS220, BDS450

Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri inceleyerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.9. Görüş Oluşturma ve Raporlama (Bölüm 9)

Bölüm kapsamında denetçinin görüş oluşturması, görüş türü, denetçi raporunun içeriği ve denetçi raporunda yer verilebilecek diğer bölümler ele alınmıştır.

Bölüm 9.1. Amaç: Bu bölümde BDS700 ile benzer şekilde kanıtların işaret ettiği sonuçları değerlendirmek ve görüş oluşturup rapor yazmak denetçinin temel hedefidir. Ayrıca BDS720 kapsamında diğer bilgiler kapsamındaki denetçinin sorumlulukları da bu bölümde ele alınmıştır.

Bölüm 9.2. Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma: Bu bölümde denetçinin amacı mali tabloların tüm önemli yönleri ile geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş vermesi olarak belirtilmiş olup iki standart setinin benzer olduğu görülmektedir.

Bölüm 9.3. Görüşün Şekli: Bu bölümde denetçinin uygunluk çerçevesi ve gerçeğe uygun sunum çerçevesi dahilinde görüşün şekli ele alınmış olup BDS ile paralellik arz etmektedir.

Bölüm 9.4. Denetçi Raporu: Denetçi raporu bölümleri DAKİ BDS'de BDS700'den farklı olarak paragraflar şeklinde ele alınmak yerine doğrudan örnek bir denetçi raporu formatı üzerinden açıklanmıştır. Bölümler incelendiğinde rapor başlığı, muhatap, görüş (görüş kapsamında; mali tabloları denetlenen işletme, denetlendi kelimesi, tabloların başlığı, dipnotlara atıf ve dönem) kapsamında bir fark bulunmamaktadır. Görüş paragrafındaki denetçinin yer vereceği ifadede de bir

fark görülmemektedir. Ayrıca görüşün dayanağı, yönetimin mali tablolara ilişkin sorumlulukları, denetçinin ismi ve imzası, denetim firması ve rapor tarihi bölümleri de iki standart setinde benzerdir.

Denetçinin mali tabloların denetimine ilişkin sorumluluklar kısmında DAKİ BDS’de grup denetimleri ile ilgili sorumluluklar, diğer raporlama sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler ve borsaya kayıtlı işletmelerle ilgili olan sorumlulukların ele alınmadığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS’de kilit denetim konusuna yer verilmediği dikkati çekmiştir. BDS’de (BDS700: Ek) beş farklı görüş ve açıklama türünde denetçi raporu örneklerine yer verilmiş olmakla birlikte DAKİ BDS’de olumlu görüş içeren tek bir örnek denetçi raporuna yer verilmiştir.

Bölüm 9.5. Görüşte Yapılan Değişiklikler: Bu bölümde çeşitli BDS’ler içerisinde bulunan hususlara yer verilmiş olup, denetçinin olumlu görüş dışında görüş vermesini gerektirecek durumlar örnekler üzerinden ele alınarak tablo üzerinden denetçinin yapması gerekenler anlatılmıştır.

Bölüm 9.6. Denetçi Raporundaki Diğer Paragraflar: Bu bölümde dikkat çekilen hususlar, diğer hususlar ve işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğin bildirilmesi bölümleri ele alınmıştır. DAKİ BDS’de bölümlerin içeriklerine tablo olarak yer verilmiştir. Bu bölüm BDS ile mukayese edildiğinde denetçinin sorumlulukları ve alacağı aksiyonlar bağlamında bir fark yaratmamakla beraber bölümün detaylandırılarak açıklayıcı hale getirildiği dikkati çekmektedir.

Bölüm 9.7. Karşılaştırmalı Bilgiler, Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar: Bölüm kapsamında BDS710’da ele alınan konulara değinilmiş olmakla beraber iki standart seti arasında herhangi bir fark görülmemektedir.

Bölüm 9.8. Diğer Bilgiler: DAKİ BDS’de diğer bilgiler kapsamında denetçinin sorumlulukları, BDS ile benzer şekilde ancak özet bir biçimde ele alınmış olup BDS720’nin aksine diğer bilgilerin denetçi raporu tarihinden sonra elde edilip edilmediğine yönelik bir değerlendirme yapılması beklenmemektedir. Ayrıca diğer bilgilerde yer alacak bilgilerin tablo halinde ele alındığı görülmektedir. DAKİ BDS’nin halka açık işletmelerde uygulanamayacağı dikkate alındığından metinlerden bu husus çikartılmıştır.

Tablo 9. Görüş Oluşturma ve Raporlama (Bölüm 9) ile İlişkili BDS’ler

9.1. Amaç	BDS700, BDS720
9.2. Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma	BDS700, BDS550
9.3. Görüşün Şekli	BDS700, BDS200, BDS705
9.4. Denetçi Raporu	BDS620, BDS700, BDS705
9.5. Görüşte Yapılan Değişiklikler	BDS250, BDS570, BDS700, BDS705, BDS710, BDS510, BDS620,
9.6. Denetçi Raporundaki Diğer Paragraflar	BDS706, BDS570,
9.7. Karşılaştırmalı Bilgiler, Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar	BDS710
9.8. Diğer Bilgiler	BDS720, BDS705

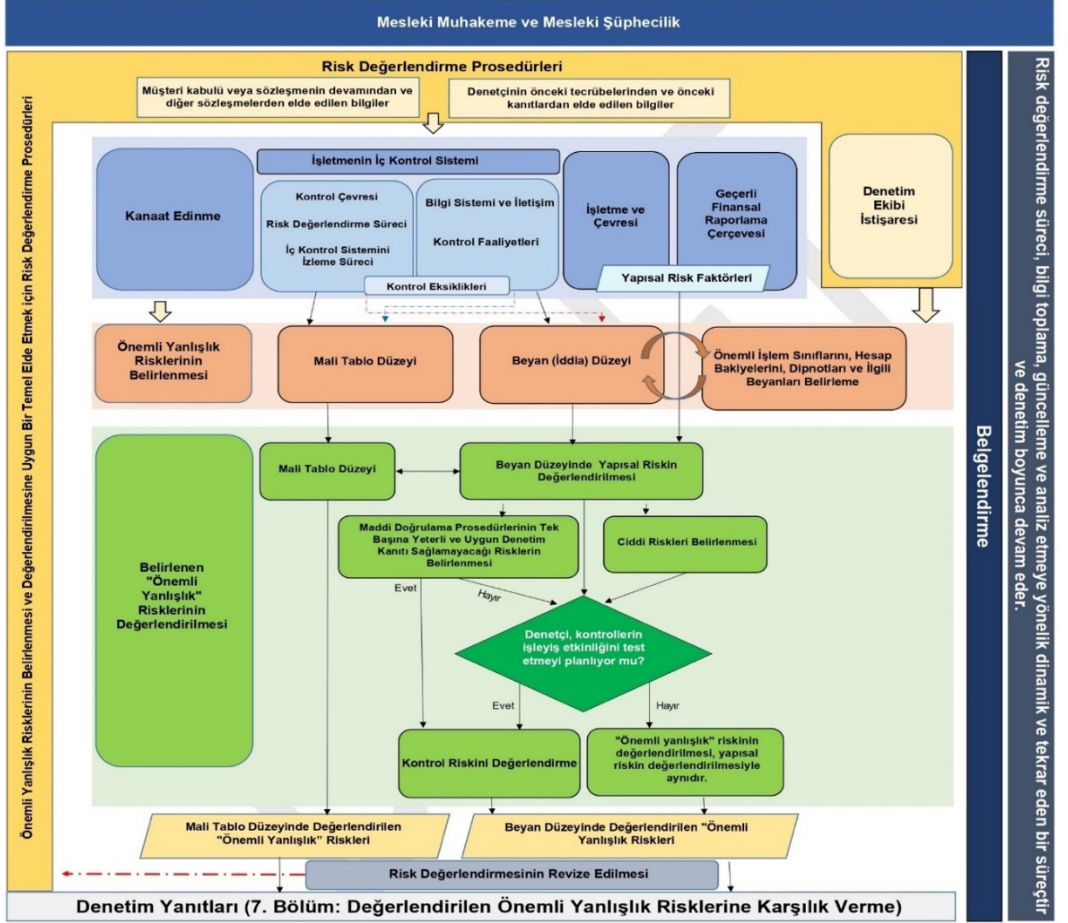
Kaynak: DAKİ BDS, BDS ve DAKİ BDS ve BDS Eşleştirme Belgeleri incelenerek araştırmacı tarafından oluşturulmuştur.

4.3.10. Standart Ekleri

Ek 1. Terimler Sözlüğü: Bu bölümde yaklaşık 130 terimin açıklandığı görülmektedir. IAASB bu bölümü denetçinin standardı tutarlı bir biçimde anlaması ve uygulamasına hizmet etmesi açısından ele almış olup BDS’den farklı olarak BDS’de yer vermekle birlikte tanımlaması yapılmayan bazı hususlar da bu bölümde açıklanmıştır. Bu kapsamda ele alınan kavramlar; *belirlemek (assess), kontrol faaliyetleri, kontrol ortamı, hizmet kuruluşundaki kontroller, kurumsal yönetim, denetim sözleşmesi, kurumun risk değerlendirme süreci, hata, değerlendirme (evaluate), hileli finansal raporlama, diğer prosedürler, yönetim, tarihi mali bilgiler, bağımsızlık, mali raporlamayla ilgili bilgi sistemi, sorgulama, teftiş, iç kontrol, soruşturma, varlıkların kötüye kullanılması, kontrollerin*

izlenmesi, gözlem, uygulayıcı (practitioner), muhasebe meslek mensubu, serbest muhasebe meslek mensubu, kamu sektörü, yeniden hesaplama, test, yeniden uygulama, önemlilik vb. oluşmaktadır.

Ek 2. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi: Bu bölümde 6'ncı bölümde ele alınan önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine ilişkin süreç akış şemaları şeklinde denetçiye rehberlik edecek biçimde Şekil 3'teki gibi ele alınmıştır.



Şekil 3. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Kaynak: IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), Appendix 2.

Ek 3. Hile Riski Faktörleri: Bu bölümde daha az karmaşık işletmelerde görece daha çok görülmesi beklenen hileli finansal raporlamaya ve varlıkların kötüye kullanımına yönelik örnekler ele alınmıştır. Örnekler hile üçgeni olarak bilinen; teşvik/baskı, rasyonelleştirme ve fırsat kavramları altında ayrı ayrı ele alınmıştır.

Ek 4. Yönetim Beyanları (İddialar): Bu bölümde denetlenen döneme ilişkin işlem sınıfları ile olaylar ve dönem sonu hesap bakiyelerine ilişkin yönetim beyanları açıklanmış olup BDS'de yer verilen beyanlar ile mukayese edildiğinde farklılık görülmemektedir.

Ek 5. Örnek Denetim Sözleşmesi: Bu kısımda 4'üncü bölümde belirtilen hususlara atıf yapılarak örnek bir denetim sözleşmesine yer verilmiştir.

Ek 6. Örnek Yazılı Beyan: Bu bölümde 8'inci bölümde belirtilen hususlara atıf yapılarak örnek bir

yazılı beyana yer verilmiştir.

5. SONUÇ

Muhasebe ve denetim meslekleri günümüzde faaliyetlerini belirli standartlar (mevzuat) çerçevesinde sürdürmektedir. Bu standartların çerçevesi ise zaman zaman değişmekle birlikte günümüzde bu mesleklerde (ve birçok meslekte) standartlaşmanın artarak genişlediği bilinmektedir. Örneğin UFRS muhasebe alanında önemli değişiklikler ortaya koyarak sunulan mali bilgilerin bilgi değerini artırmıştır. Ancak standardın kapsamlı yapısı ve tüm işletme türleri için yeterince uygun olmaması nedeni ile BOBİ FRS ve KÜMİ FRS olmak üzere iki farklı standart seti daha ortaya konarak farklı büyüklükteki işletmelerin yapısına uygun çerçeve belirlenmiştir.

Denetimde uluslararası alanda en geniş uygulama ağına sahip olan BDS (ISA) 1991 yılından bu yana birçok değişim yaşayarak günümüzdeki şekline ulaşmıştır. Halihazırda IAASB'nin üzerinde tartıştığı konular olmakla birlikte standartların oluşan ihtiyaçlara göre değiştirilmesi gelecekte de muhtemel görünmektedir. IAASB'nin ortaya koymuş olduğu ve halen son şeklini almamış olan “Daha Az Karmaşık İşletmelerin Mali Tablolarının Denetimine İlişkin Uluslararası Standart” (DAKİ BDS) projesinin BDS'lerden ayrı bir standart seti olarak yürürlüğe gireceği düşünülmektedir. BOBİ FRS ve KÜMİ FRS'nin ortaya konma motivasyonlarına benzer şekilde daha küçük (daha az karmaşık) işletmelerin mali tablolarının denetimlerinde kullanılması amacı ile “daha az karmaşık” denetim standardı taslağı ortaya konmuştur. Hali hazırda araştırma tarihi itibarı ile görüş toplama aşamasında olan bu standart taslağının son şekli verildikten sonra önümüzdeki birkaç yıl içinde uygulamaya gireceği öngörülmektedir.

DAKİ BDS, BOBİ FRS'de olduğu gibi tam set (BDS) standartların esas alınarak sadeleştirilmesi ve işletmelerin ihtiyaçları dikkate alınarak bazı hükümlerin çıkartılması sureti ile oluşturulmuştur. Ancak DAKİ BDS, BDS'nin “makul güvence” iddiasını muhafaza etmekte, daha düşük bir güvence seviyesi vadetmemektedir. Yine denetçiden mesleki şüphenciligi ve mesleki muhakemesini BDS'de olduğu gibi sürdürmesi beklenmektedir.

Bu araştırmada DAKİ BDS esas alınarak BDS ile karşılaştırmalı olarak bir değerlendirme yapılmıştır. Spesifik farklardan önce DAKİ BDS'nin BDS'ye göre genel farklılıklarını ifade etmek gerekirse öncelikle DAKİ BDS'nin daha kısa cümlelerden oluştuğu görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS'de standartlar arası atıflara yer verilmediği, bu yönü ile benzer faaliyetle ilgili hususlara aynı standartta yer verilerek denetçinin standartlar arası geçiş yapmadan konuyu anlayacağı şekilde ele alındığı dikkati çekmektedir. Bazı konularda tercih edilmiş olmakla birlikte düz cümlelerin yerine madde vurgulu cümlelerin tercih edildiği görülmektedir. Cümlelerin yapısı incelendiğinde ise denetçiye somut eylem adımları içerecek şekilde ifadelerin netleştirilmeye çalışıldığı görülmektedir. BDS içerisinde her standarttan sonra yer alan açıklayıcı hükümlere DAKİ BDS'de yer verilmeyip, ilgili maddeden hemen sonra açıklayıcı hükme yer verildiği görülmektedir. Genel olarak BDS'de tekrar tekrar ele alınan bazı konuların DAKİ BDS'de ele alınmadığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS'de, BDS'de olduğu gibi tanımlamalar standart içerisinde değil ayrı bir ekte ele alınmaktadır. Son olarak DAKİ BDS'nin standart sırasının denetim süreci ile paralellik içerdiği görülmektedir.

DAKİ BDS ile BDS arasında spesifik farklar da söz konusudur. Örneğin DAKİ BDS'de üst yönetimden sorumlu olanların küçük işletmeler için söz konusu olmayabileceği düşünülerek “uygun olması durumunda” şerhi düşülmüştür. DAKİ BDS'de denetçinin kilit denetim konularına yer vermesi gerekli görülmemiştir. Bununla birlikte 8 numaralı standartlar içerisinde yer alan özel hususlar, özel amaçlı çerçevelere göre hazırlanan finansal tablolar, tek bir finansal tablonun, unsurun, hesabın ya da kalemin denetimi ve özet finansal tablolar DAKİ BDS kapsamında ele alınmamıştır. Ayrıca daha az karmaşık işletmelerde iç denetim biriminin olmayacağı öngörülerek BDS610 bağımsız denetimde iç denetçi çalışmalarının da DAKİ BDS kapsamında ele alınmadığı görülmektedir. Grup denetimlerinin dahil edilip edilmeyeceği de henüz netlik içermekle beraber IAASB bu konuyu hali hazırda tartışmaktadır. Bunların dışında muhasebe tahminleri konusunda karmaşık modellerin DAKİ BDS'de denetçi tarafından yapılması istenen bir gereklilik olmadığı, bilanço tarihinden sonra işletme yönetimlerinin yapmış olduğu değişiklikler bağlamında da denetçilere

daha az sorumluluk yüklendiği ifade edilebilir. Son olarak DAKİ BDS’de muhasebe ve denetim alanında bilgi teknolojilerinin kullanımının artmasına paralel olarak otomatik araç ve tekniklerin BDS’ye nazaran daha fazla ele alındığı görülmektedir. Ayrıca DAKİ BDS’de denetçi tarafından denetlenen işletme için uygun olup olmadığına yönelik değerlendirme yapılması beklenmektedir.

DAKİ BDS’de her ne kadar hangi işletmelerin söz konusu standardı kullanacağı ele alınmış olsa da BOBİ FRS ve KÜMİ FRS’den farklı olarak işletmelerin nicel büyüklüklerinden ziyade karmaşıklık düzeyleri esas alınmıştır. IAASB bu seviyenin yerel makamlarca belirlenebileceğine yer vermiş olmakla beraber borsaya kayıtlı işletmeler ve kamu yararına sahip belirli kuruluşlar için bu standart setinin kullanımının uygun olmayacağını belirtmiştir. Borsaya kayıtlı işletmelerin karmaşık işletmeler arasında yer alması beklenen bir durum olmakla birlikte karmaşık olmayan kamu yararını ilgilendirilen işletmelerde DAKİ BDS’nin kullanılması mümkün olabilir. Zira iki standart setinde de makul güvence iddiası söz konusudur. Karmaşıklık düzeyi dışında DAKİ BDS’nin kullanılmaması hususu iki standart seti arasında verilen güvence seviyesi (makul güvence) arasında bir fark olduğu şeklinde yorumlanabilir. Eğer standartlar ülkemizde uygulanırsa KGK tarafından hangi işletmelerin DAKİ BDS’yi kullanabileceğinin belirleneceği düşünülmektedir.

Ülkemizde 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun uygulamaya girmesinden bu yana bağımsız denetimin kapsamı, sınırların küçültülmesi sureti ile genişletilmiştir (30 Kasım 2022 Tarihli Resmî Gazete ile net satış hasılatı ve aktif toplamı sınırı artırılmakla beraber çalışan sayısı azaltılmıştır). Ancak işletmelerin farklı büyüklük ve farklı karmaşıklık düzeylerine sahip olması nedeni ile DAKİ BDS’nin genel olarak uygulamada çeşitli faydalar sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu araştırmada “taslak” DAKİ BDS (ISA for LCE) dikkate alınarak BDS üzerinden genel bir karşılaştırma yapılmıştır. Başka araştırmalarda standarda son şekli verildikten sonra nihai bir karşılaştırma yapılabilir. Yine başka araştırmalarda genel karşılaştırmadan ziyade spesifik bölümler ele alınarak derinlemesine karşılaştırmaların yapılması, farkların daha belirgin bir biçimde ortaya konması bakımından faydalı olabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Özkan SARISOY (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Özkan SARISOY (% 100)

KAYNAKÇA

About IAASB, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/about-iaasb>, 11.03.2023

Amerongen, C.N.M.v.N., Duits, H.B., Gordon, E.A., ve Street, D.L. (2023). Proposed international standard on auditing financial statements of less complex entities: IAASB IAAER roundtables-Breakout 1 authority and groups. *Journal of International Financial Management & Accounting*,

34(1), 5-35. doi: 10.1111/jifm.12162

Coram, P. J., Fu, Y., Garg, M., Harding, N., Hay, D. C., Khan, M. J., Muñoz-Izquierdo, N., Prasad, A., Sultana, N., ve Tong, J. (2022). Comments of the AFAANZ auditing and assurance standards committee on proposed international standard on auditing ISA for LCE. *Accounting & Finance*, 62(3), 4219-4244. doi: 10.1111/acfi.12966

IAASB, Audits Less Complex Entities Project, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 15.09.2022), <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>

IAASB, Draft Supplemental Guidance, July 2021, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.10.2022), https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Audits-Less-Complex-Entities-Supplemental-Guidance-Authority.pdf

IAASB, Draft Supplemental Guidance, September 2021, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.11.2022), <https://www.iaasb.org/sites/default/files/styles/large/public/publications/files/iaasb-draft-less-complex-entities-supplemental-guidance-auditor-reporting.jpg?itok=ghv4Nzfj>

IAASB, Exposure Draft July 2021: Proposed International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities (ISA for LCE), Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 04.04.2022), https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Exposure-Draft-Audits-Less-Complex-Entities.pdf

IAASB, Exposure Draft, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.11.2022), <https://www.iaasb.org/publications/exposure-draft-proposed-international-standard-auditing-financial-statements-less-complex-entities?page=2>

IAASB, International Standard of Auditing, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.03.2023), <https://www.iaasb.org/standards-pronouncements>

IAASB, Mapping Documents - ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 1, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.02.2023), <https://www.iaasb.org/publications/mapping-documents-isas-proposed-isa-lce>

IAASB, Mapping Documents - ISAs to Proposed ISA for LCE – Document 2, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.02.2023), <https://www.iaasb.org/publications/mapping-documents-isas-proposed-isa-lce>

IAASB, TÜRMOB Feedback, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 10.04.2023), <https://ifacweb.blob.core.windows.net/publicfiles/publications/exposure-drafts/comments/20220131-TURMOBcommentsstoproposedBDSforLCE.pdf>

KGK, Bağımsız Denetim Standartları, Çevrimiçi (Erişim Tarihi: 03.03.2023), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5167/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetim-Standartlar%C4%B1>

Resmi Gazete (30 Kasım 2022 Tarihli ve 32029 Sayılı)

Türk Ticaret Kanunu, 6102 sayılı, (14/2/2011 RG: 27846)

EK: Tablo 10. Daha Az Karmaşık İşletmeler için Denetim Standartları (Taslak)

1. Temel Kavramlar, Genel İlkeler ve Kapsayıcı Gereksinimler

- 1.1. Yürürlük Tarihi
 - 1.2. İlgili Etik Gereklikler ve Firma Düzeyinde Kalite Yönetimi
 - 1.3. Denetçinin Genel Amaçları
 - 1.4. Denetimin Gerçekleştirilmesine İlişkin Temel Kavramlar ve Genel İlkeler
 - 1.5. Hile
 - 1.6. Kanun ve Yönetmelikler
 - 1.7. İlişkili Taraflar
 - 1.8. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Genel İletişim
-

2. Denetim Kanıtı ve Belgelendirme

- 2.1. Amaç
 - 2.2. Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı
 - 2.3. Denetim Kanıtı Olarak Kullanılacak Bilgiler
 - 2.4. Denetim Kanıtı Elde Etme Prosedürleri
 - 2.5. Genel Belgelendirme Gereksinimleri
-

3. Kalite Yönetim Sorumlulukları

- 3.1. Amaç
 - 3.2. Sözleşme Ortağının Sorumlulukları
 - 3.3. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

4. Denetim Sözleşmesinin Devam Ettirilmesi ve İlk Denetim Sözleşmesi

- 4.1. Amaç
 - 4.2. Standardın Denetlenen İşletme için Uygun Olup Olmadığının Belirlenmesi
 - 4.3. Denetimin Ön Şartları
 - 4.4. Sözleşme Kabulünde Ek Hususlar
 - 4.5. Denetim Sözleşmesinin Şartları
 - 4.6. İlk Denetimler
 - 4.7. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 4.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

5. Planlama

- 5.1. Amaçlar
 - 5.2. Planlama Faaliyetleri
 - 5.3. Önemlilik
 - 5.4. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 5.5. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

6. Riskin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

- 6.1. Amaç
 - 6.2. Risklerin ve İlgili Faaliyetlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesine İlişkin Prosedürler
 - 6.3. İşletmenin İlgili Yönlerini Anlama
 - 6.4. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi
 - 6.5. Riskin Değerlendirilmesi
 - 6.6. Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Sorgulanmaları
 - 6.7. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 6.8. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

7. Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşılık Verilmesi

- 7.1. Amaç
 - 7.2. Mali Tablo Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine Karşı Denetim Prosedürleri
 - 7.3. Beyan Düzeyinde Değerlendirilen Önemli Yanlışlık Risklerine İlişkin Denetim Prosedürleri
 - 7.4. Spesifik Odak Alanları
 - 7.5. Tespit Edilen Yanlışlıkların Biriktirilmesi
 - 7.6. Özel İletişim Gereksinimleri
 - 7.7. Özel Belgelendirme Gereksinimleri
-

8. Sonuca Varma (Denetimin Tamamlanması)

- 8.1. Amaç
 - 8.2. Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
 - 8.3. Genel Bir Sonuç Oluştururken Yardımcı Olan Analitik Prosedürler
 - 8.4. Sonraki Olaylar
 - 8.5. Denetçinin Değerlendirmeleri ve Denetçinin Ulaştığı Sonucu Destekleyecek Diğer Faaliyetler
-

-
- 8.6. Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Yazılı Beyanları
8.7. Kaliteyi Yönetmek ve Gerçekleştirmek İçin Genel Sorumluluğu Almak
8.8. Özel İletişim Gereksinimleri
8.9. Özel Belgelendirme Gereksinimleri

9. Görüş Oluşturma ve Raporlama

-
- 9.1. Amaç
9.2. Mali Tablolar Hakkında Görüş Oluşturma
9.3. Görüşün Şekli
9.4. Denetçi Raporu
9.5. Görüşte Yapılan Değişiklikler
9.6. Denetçi Raporundaki Diğer Paragraflar
9.7. Karşılaştırmalı Bilgiler, Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
9.8. Diğer Bilgiler

Ek 1. Terimler Sözlüğü

Ek 2. Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Ek 3. Hile Riski Faktörleri

Ek 4. Yönetim Beyanları (İddialar)

Ek 5. Örnek Denetim Sözleşmesi

Ek 6. Örnek Yazılı Beyan



Asya Opsiyon Sözleşmelerinin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Süleyman YÜKÇÜ¹
Selda KORGA²

Öz

Asya opsiyon sözleşmeleri standart olmayan opsiyonlar arasında sıklıkla kullanılan opsiyon sözleşmeleridir. Bu opsiyon sözleşmelerinin diğer standart opsiyon sözleşmelerinden ayırt edici özelliği opsiyon priminin düşük olması, sözleşme tarihindeki dayanak varlığın fiyatı ile uygulamaya koyma tarihinde fiyat aralığının daha az olması nedeniyle makul düzeyde kâr veya zararın ortaya çıkmasıdır. Dolayısıyla yatırımcılar riskinden korunmak amacıyla da bu opsiyonları tercih etmektedirler. Bu çalışmanın amacı; henüz ülkemizde uygulama alanı olmayan Asya opsiyon sözleşmelerinin diğer opsiyon türlerinden farkını ortaya koymak, Asya opsiyon sözleşmelerinde ortaya çıkan kâr veya zararların hesaplanma biçimini anlatarak standartlara göre nasıl muhasebeleştirileceklerine ilişkin öneriler sunmaktır. Bu doğrultuda çalışmada hisse senedi, ham petrol, altın, döviz kuru, kahve üzerine satın alınan Asya ortalama fiyat alım ve satım opsiyon sözleşmelerine ilişkin örnek uygulamalara yer verilmiştir. Asya ortalama fiyat alım ve satım opsiyonunun uygulamaya konulup konulmamasına ilişkin kâr-zarar hesaplanarak muhasebe standartları kapsamında opsiyon alıcısı ve opsiyon satıcısının yapması gereken muhasebe kayıtları belirtilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Asya Opsiyon Sözleşmeleri, TMS 32, TMS 39, TFRS 7, TFRS 9.

JEL Kodları: M40, M41, G23.

Accounting of Asian Options Contracts Within The Scope of The Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TAS-TFRS)

Abstract

Among non-standard options, Asian option contracts are frequently used standard options. The distinguishing characteristic of these option contracts from other standard option contracts is that the option premium is low and a reasonable level of profit or loss emerges because of the smaller price range between the price of the underlying assets at the contract and execution dates. For this reason, investors prefer these options to hedge their risks. The purpose of the study is to uncover the differences of Asian option contracts, which are not yet implemented in our country, from other option types, explain the calculation method of profit or loss in Asian option contracts, and offer recommendations on how to account for them according to standards. Within this framework, the study includes sample applications related to the Asian average price call and put options purchased on stocks, crude oil, gold, exchange rates, and coffee. The profit/losses were calculated by determining whether the Asian average price call and put options practice or not. In this way, the profits or losses of the option buyer and sale are determined. Accounting records have been expressed within the scope of accounting and financial reporting standards on the resulting profits or losses.

Keywords: Asian Option Contracts, TAS 32, TAS 39, TFRS 7, TFRS 9.

JEL Codes: M40, M41, G23.

¹ Süleyman YÜKÇÜ, (Prof. Dr.), Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Emekli Öğretim Üyesi, İzmir, Türkiye, E-mail:

suleyman.yukcu@deu.edu.tr ORCID: 0000-0002-1514-5953.

² Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Selda KORGA (Öğr. Gör.), Ege Üniversitesi, Ege Meslek Yüksekokulu Öğretim Elemanı, E-mail:

selda.korga@ege.edu.tr, ORCID: 0000-0002-8868-0957.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Yükçü, S., Korga, S. (2023). Asya opsiyon sözleşmelerinin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) kapsamında muhasebeleştirilmesi.

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 209-225. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1309402>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Based on instinct, human beings can form the concept of “value” in their minds by their nature, even if it is never taught to them. We can explain the concept of “value” as the importance attributed to an object or entity. For example, the presence of the mother (or the presence of the father) is more valuable than all other people for a newborn baby. Human beings, who created the concept of “value” in their mind, learned monetary value with the invention of money. After this, the fact that an asset is more valuable than another began to be expressed with monetary value.

The evolution of humans from an exchange economy to a money-trading economy has brought cash trade to the forefront. Cash-based advance trade refers to a one-time (fold) commercial transaction. One more commercial transaction (debit or credit) could be added to this form of commercial transaction, which became inadequate over time. Options contracts have the characteristic of eliminating the restriction caused by advance trading. After the emergence of the concept of value, the money created by Croesus, which became the reason for people’s existence, started with gold and took many forms. There are options contracts and other hedging tools at the crossroads where banknote, digital, and virtual money pass. Money will continue to enter our lives in new forms in the coming days or years. As accountants, we will continue to learn and account for new-shaped coins. However, the concept of value, which has continued its existence uninterruptedly from the existence of humanity to the present, will continue to exist.

In the present study, the purpose is to uncover the difference of Asian option contracts from other option types, explain the calculation method of profit or loss in Asian option contracts and offer recommendations on how to account for them according to the legislation. The subject of the present study is Asian option contracts. The way other option types work is not the subject of this paper. Only when it is appropriate to mention, the differences in the way of calculating profit or loss created by other option types will be briefly discussed so that Asian option contracts can be understood better. The explanations are to reveal the differences. The purpose is not to describe other types of options.

Literature on Research

International and national standards have been published on the presentation and accounting of financial instruments, including derivatives. Options contracts, which are frequently employed among derivative products, should also be accounted for within the scope of these standards. It is seen that there are many studies conducted on standard option contracts in the literature in which the accounting of options contracts by the option buyer and seller within the scope of the standards, the calculation and recording of profit/loss procedures, and sample applications are included. However, even if explanations are made in the theoretical framework for non-standard options, it can be argued that there are limited studies in terms of model implementations.

Method of The Research

Asian Options contracts do not have any application area in Türkiye yet in our present day. For this reason, a concrete proposal has been made in this study regarding the accounting of the relevant contracts within the scope of TAS and TFRS in case these contracts are implemented in Türkiye. Model implementations of options contracts written on stocks, crude oil, gold, exchange rate, and coffee are included in the study. Very close examples have been created by monitoring the changes in the prices of the underlying assets for the year 2022 during the year. In the examples, a call and put average price option is purchased on stocks, a put average price option on crude oil, a call average price option on gold, a call average price option on the exchange rate, and a put average price option on coffee are purchased. Then, the profit and loss related to this call and put average price option are calculated and the accounting records needed by the option buyer and option seller are included within the scope of accounting standards.

Findings of The Research

The profit/losses were calculated in the study by determining whether the Asian average price call and put options purchased on stocks, crude oil, gold, exchange rates, and coffee were put into practice or not. In this way, the profits or losses of the option buyer and sale are determined. Accounting records have been made within the scope of accounting and financial reporting standards on the resulting profits or losses.

Conclusion

Instead of sampling the entire option contract purchase options as one of the hedging methods, only the profit/loss calculation and accounting processes of the Asian option contracts, which is an important option type and has not yet been implemented in our country, are emphasized in the study. The most important characteristic of the Asian option contract is that the option profit or loss is calculated by taking into account the average of the value of the contractual asset at the contract date and the changes in the value of the asset in the contract period. This makes Asian option contracts a more reasonable instrument when compared to other contracts.

1. GİRİŞ

İnsanoğlu doğası gereği kendisine hiç öğretilmese de içgüdüsel olarak değer kavramını zihninde oluşturabilir. Değer kavramını bir nesneye, objeye veya varlığa atfedilen önem olarak açıklayabiliriz. Örneğin, yeni doğmuş bir bebek için anne varlığı (veya baba varlığı) diğer tüm insanlardan daha değerlidir. Zihninde değer kavramını oluşturan insanoğlu paranın bulunuşuyla parasal değeri öğrenmiştir. Bir varlığın diğer varlığa göre daha değerli olması parasal değer ile ifade edilmeye başlanmıştır.

İnsanoğlunun değişim ekonomisinden parayla alım-satım ekonomisine evrilmesi peşin ticareti ön plana çıkarmıştır. Paraya dayalı peşin ticaret bir kez (kat)'lık ticari işlemi ifade eder. Zaman içerisinde yetersiz hale gelen bu ticari işlem biçimine alacak veya borçlanmayla bir kat daha ticari işlem eklenebilmiştir. Opsiyon sözleşmeleri de peşin ticaretin yarattığı kısıtlılığı gideren özelliكتedir. Değer kavramından sonra insanların varlık nedeni haline gelen Kroisos'un yarattığı para altınla başlayıp birçok şekle bürünmüştür. Kaydi, dijital, sanal paranın geçtiği yol ayrımlarında opsiyon sözleşmeleri ve diğer riskten korunma araçları vardır. Önümüzdeki günlerde veya yıllarda para yeni şekillere bürünerek hayatımıza girmeye devam edecektir. Muhasebeciler olarak yeni şekil paraları öğrenip muhasebeleştirmeye devam edeceğiz. Ancak insanlığın var oluşundan günümüze kadar varlığını kesintisiz sürdüren değer kavramı var olmaya devam edecektir.

Bu çalışmamızda amaç olarak Asya opsiyonlarının diğer opsiyon türlerinden farkını ortaya koyup Asya opsiyonlarında ortaya çıkan kâr veya zararların hesaplanma biçimini anlatıp mevzuata göre nasıl muhasebeleştirileceklerine ilişkin öneriler sunmaya çalışacağız. Bu çalışmanın konusu, Asya opsiyonlarıdır. Diğer opsiyon türlerinin çalışma biçimi bu makalenin konusu değildir. Sadece yeri geldiğinde Asya opsiyonlarının iyi anlaşılabilmesi için diğer opsiyon türlerinin yarattığı kâr veya zarar hesaplama biçimlerindeki farklılıklara kısaca değinilecektir. Açıklamalar farklılıkları ortaya koymak amacıyla. Amaç, diğer opsiyon türlerini anlatmak değildir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu kısımda standart ve standart olmayan opsiyon sözleşmeleri, Asya opsiyonları ve opsiyon sözleşmelerinin TMS-TFRS kapsamında muhasebeleştirilmesi alt başlıklarına değinilmiştir.

2.1. Standart (Vanilya) Opsiyon Sözleşmeleri

Türev araçlar arasında sıklıkla kullanılan opsiyon sözleşmeleri, Standart (Vanilya) ve Standart Olmayan (Egzotik) Opsiyon Sözleşmeleri olmak üzere iki grupta toplanmıştır. Standart opsiyon sözleşmeleri tüm koşulların başlangıçta belirlendiği ve sabitlendiği sözleşmelerdir. Çok fazla tercih edilen ve yaygın olarak kullanılan bu opsiyonlar borsalarda işlem görmektedirler. Bu sözleşmeler alım opsiyonu ve satım opsiyonu olarak iki sınıfa ayrılmaktadır (Ramirez, 2007: 46). Alım opsiyonu (Call Option), opsiyonu alan tarafa belirli bir dayanak varlığı belirli bir vadede, belirli bir fiyat üzerinden satın alma hakkı veren sözleşmelerdir. Satım opsiyonu ise (Put Option), opsiyonu alan tarafa belirli bir dayanak varlığı belirli bir vadede, belirli bir fiyat üzerinden satma hakkı veren sözleşmelerdir. Alım ve satım opsiyonları alıcı tarafa satın alma veya satma hakkı tanırken satıcı tarafa alıcının talep etmesi durumunda satma ve satın alma yükümlülüğü veren sözleşmelerdir. Bu sözleşmelerde alıcı taraf satın alma veya satma hakkını alabilmek için satıcı tarafa opsiyon primi olarak ifade edilen bir prim ödemektedirler (Karan, 2013: 640). Ödenen bu prim karşılığında alıcı taraf sözleşmeden vazgeçme hakkına sahip olur. Böylece sözleşmeden vazgeçmesi durumunda ödediği prim kadar zarara katlanmış olur.

2.2. Standart Olmayan (Egzotik) Opsiyon Sözleşmeleri

Egzotik opsiyonlar olarak da bilinen standart olmayan opsiyonlar standart opsiyonlara nazaran daha karmaşık yapıya sahip ve tüm koşulların önceden belirlenmediği opsiyonlardır. Başka bir ifadeyle, bireysel yatırımcıların gereksinimlerini karşılamak amacıyla esnek ve uygun özel koşulların oluşturulduğu ve farklı risk ve getiri imkânlarına sahip opsiyonları ifade etmektedirler. Bu özel koşulların çeşitliliği ve karmaşıklığı nedeniyle genellikle tezgâh üstü piyasalarda işlem

görmektedirler (Görgün, 2009: 44). Ancak, günümüzde ABD'deki Chicago Board Options Exchange (CBOE) organize piyasalarda işlem gören egzotik opsiyonlar da mevcut olduğu görülmektedir. Standart bir sözleşmesinin olmaması ve sözleşme şartlarının esnekliğinden dolayı çok sayıda egzotik opsiyon bulunmaktadır (Yumurtacı, 2012: 16).

Günümüzde en yaygın kullanılan egzotik opsiyonlar şunlardır:

- Bariyer Opsiyonlar
- Dijital Opsiyonlar
- Geçmişe Dönük Opsiyonlar
- Gökkuşuğu Opsiyonları
- Sepet Opsiyonlar
- Seçim Opsiyonları
- Asya Opsiyonları

Yukarıda egzotik opsiyonları hatırlattıktan sonra çalışma konumuz olan Asya opsiyonlarının çalışma biçimini açıklayabiliriz.

2.3. Asya Opsiyon Sözleşmeleri

Asya opsiyon sözleşmeleri, ödemenin dayanak varlığın opsiyon vadesi boyunca görülen fiyatlarının ortalamasına bağlı olduğu egzotik opsiyonlar olarak tanımlanmaktadır. Asya opsiyon sözleşmeleri ilk kez 1987 yılında Banker's Trust Tokyo tarafından petrol sözleşmeleri üzerine yazılan opsiyonların fiyatlandırılması için kullanılmıştır. Bu opsiyon sözleşmelerinde opsiyonun değeri dayanak varlığın vade sonundaki fiyatına göre belirlenmemektedir. Aksine vade süresince dayanak varlığın gözlemlenen fiyatlarının ortalamasına bağlı olarak ortaya çıkmaktadır (De Weert, 2008: 105). Opsiyona konu olan varlığın belirli bir zaman dilimindeki ortalama fiyatı dikkate alındığından standart opsiyonlara göre daha düşük maliyetli olmakla birlikte dayanak varlığın fiyat hareketlerinin değişkenliği de azalmaktadır. Bu durum opsiyon sözleşmelerinin primlerinin de düşük olmasına imkan sağlamaktadır (Hull, 2006: 584). Asya opsiyon sözleşmeleri özellikle bazı önemli metaller ve petrol gibi önemli nakit olmayan varlıklara ilişkin fiyat manipülasyonlarını azaltabilmektedir. Ayrıca, yatırımcılar nakit akışı ve döviz kuru riskinden korunmak amacıyla da bu opsiyon sözleşmelerini tercih etmektedirler (Ye, 2008: 188).

Asya opsiyon sözleşmelerinin çok çeşidi olmasına rağmen genellikle ortalama fiyat opsiyon ve ortalama uygulama opsiyon sözleşmeleri kullanılmaktadır (Ye, 2005: 56). Ortalama fiyat veya oran opsiyon sözleşmeleri ödemenin dayanak varlığın opsiyonun vadesi boyunca ortalama değeri ile kullanım fiyatı arasındaki farkın temel alınarak yapıldığı opsiyon sözleşmeleridir (Theron, 2007: 120). Bu opsiyon sözleşmelerinde varlığın kullanım fiyatı dayanak varlığın ortalama fiyatından düşükse alım opsiyonu, yüksekse satım opsiyonu uygulamaya konulmaktadır. Ortalama uygulama opsiyon sözleşmelerinde ise ödemenin varlığın vade sonundaki fiyatı ile varlığın opsiyonun vadesi boyunca kayıt altına alınan ortalama fiyatı arasındaki farka bağlı olduğu opsiyon sözleşmeleridir. Bu opsiyon sözleşmelerinde varlığın ortalama fiyatı vade sonundaki fiyattan düşük ise alım opsiyonu, yüksek ise satım opsiyonu uygulamaya konulmaktadır (Zhang ve Mraovic, 2014: 8).

Asya Ortalama Fiyat Opsiyon Sözleşmeleri: Alım =maksimum (\bar{S} -K,0)

Satım =maksimum (K- \bar{S} ,0)

K=Kullanım Fiyatı

\bar{S} = Dayanak Varlığın Ortalama Fiyatı

Asya Uygulama Opsiyon Sözleşmeleri: Alım= maksimum ($S_T - \bar{S}, 0$)

Satım= maksimum ($\bar{S} - S_T, 0$)

S_T = Dayanak Varlığın Vade Sonundaki Değeri

\bar{S} = Dayanak Varlığın Ortalama Fiyatı

Asya opsiyon sözleşmelerinde ortalama fiyatın hesaplanmasında aritmetik ortalama ve geometrik ortalama olmak üzere iki farklı yöntem uygulanmaktadır. Geometrik ortalama yönteminde opsiyonun fiyatlandırılması daha kolay olmasına rağmen uygulamada aritmetik ortalama yöntemi daha yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Söz konusu iki yönteme göre opsiyon ödemesi aşağıdaki gibi belirlenmektedir (Theron, 2007: 122):

$$\text{Ödeme}_{\text{Asya-Alım}} = \text{maksimum} \left(0, K - \frac{\sum_{i=1}^m S_i}{m} \right) \quad \text{Ödeme}_{\text{Asya-Satım}} = \text{maksimum} \left(0, \frac{\sum_{i=1}^m S_i}{m} - K \right)$$

$$\text{Ödeme}_{\text{Asya-Alım}} = \text{maksimum} \left(0, \left(\prod_{i=1}^m S_i \right)^{1/m} - K \right) \quad \text{Ödeme}_{\text{Asya-Satım}} = \text{maksimum} \left(0, K - \left(\prod_{i=1}^m S_i \right)^{1/m} \right)$$

S_i : Dayanak Varlığın Vade Boyunca Gözlemlenen Fiyatı

K: Kullanım Fiyatı

m: Gözlem Sayısı

Asya opsiyon sözleşmeleri genellikle tezgâh üstü piyasalarda işlem görmesine rağmen bazı borsalarda alım satımı yapılan opsiyon sözleşmelerinin varlığından da söz etmek mümkündür. Örneğin, Londra Metal Borsası'nda bakır ve alüminyum üzerine ortalama fiyat opsiyon sözleşmeleri işlem görmektedir. Opsiyon sözleşmeleri ilgili emtianın aylık ortalama kullanım fiyatlarına dayalı olarak yapılmaktadır (Ye, 2008: 188).

Asya opsiyon sözleşmelerini diğer opsiyon sözleşmelerinden ayırt eden; opsiyon priminin düşük olması, sözleşme tarihindeki dayanak varlığın fiyatı ile uygulamaya koyma tarihinde fiyat aralığının daha az olması nedeniyle makul düzeyde kâr veya zararın ortaya çıkmasıdır.

2.4. Opsiyon Sözleşmelerinin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, türev ürünleri de kapsayan finansal araçların sunumuna ilişkin UMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve UFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar; muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin ise UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme ile UFRS 9 Finansal Araçlar standartlarını yayınlamıştır. Türkiye'de de bu standartlarla uyumlu olarak Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum, TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar, TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme ile TFRS 9 Finansal Araçlar standartları yayınlanmıştır.

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum standardının amacı işletmede bulunan finansal araçların borç ya da öz kaynak olarak sunulmaları ve finansal varlık ile finansal borçların netleştirilmelerine ilişkin ilkeleri tespit etmektir. Bu standartta finansal araçlar finansal varlık, finansal borç ve öz kaynağa dayalı finansal araç olarak ele alınmıştır. Standartta göre finansal araçlar, asıl araçlar ve türev finansal araçları kapsamaktadır (TMS 32, 2019).

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar standardında yer alan ilkeler, TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum ve TFRS 9 Finansal Araçlar 'da yer alan finansal varlık ve yükümlülüklerin finansal tablolara alınması, ölçümü ve sunumuna ilişkin ilkeleri tamamlar. Standardın amacı işletmenin finansal araçlarının finansal durumu ve performansı ve bu araçlar sebebiyle karşılaşılan risklerin niteliği, risklerin seviyesi ve yönetilmesine ilişkin mali tablo kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri açıklamaktır (TFRS 7, 2019: Par.1-2). Standarda göre itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülen finansal varlık ve yükümlülükler, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen finansal varlık ve yükümlülükler, gerçeğe uygun değer değişimi kâr ya da zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıkların defter değeri finansal durum tablosu veya dipnotlarda açıklanır (TFRS 7, 2019: Par.8). Standartta finansal araçlar ve riskten korunma muhasebesi çerçevesinde türev araçlara ilişkin mali tablo kullanıcılarına yapılması gereken açıklamalar; riskten korunma işlemi niteliği, riskten korunma için kullanılan finansal araçların niteliği ve raporlama dönemi sonunda gerçeğe uygun değerlere ilişkin bilgiler biçiminde yapılmıştır (Bal ve Öztürk, 2013: 126).

Finansal araçların muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin yayımlanan TMS 39 standardında finansal borç veya finansal varlıkların ve diğer finansal olmayan kalemlerin alım-satımına ilişkin işlemlerin muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesine yönelik hükümler yer almaktadır (Ocakoglu, 2013:54). Bu standarda göre finansal araçlar gerçeğe uygun değerlendirilen varlıklar, vadeye kadar elde tutulan varlıklar, satılmaya hazır finansal varlıklar ile kredi ve alacaklar olmak üzere dört gruba ayrılmıştır. Bu kapsamda türev ürünler gerçeğe uygun değerlendirilen varlıklar arasındadır (Karaca ve diğerleri, 2014: 253-254). Finansal riskten korunma amaçlı düzenlenen türev sözleşmeler gerçeğe uygun değerleri ile değerlendirilir. Gerçeğe uygun değer değişikliği riskine karşı korunma amacına göre gerçeğe uygun değerdeki değişim gelir tablosunda kâr veya zarar hesaplarında izlenir. Nakit akış değişkenliği ve net yatırım riskinden korunma amacına göre gerçeğe uygun değerdeki değişimin etkin korunma sağlaması durumunda öz kaynaklarda, etkin korunma sağlamaması durumunda ise kâr veya zarar hesaplarında izlenerek mali tablolara yansıtılır.

UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardında karşılaşılan bazı zorluklar nedeniyle Uluslararası Muhasebe Kurulu tarafından sürdürülen çalışmalar neticesinde UMS 39 standardının yerini 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren UFRS 9 Finansal Araçlar standardı almıştır. Türkiye'de de TFRS 9 Finansal Araçlar standardı 1 Ocak 2018 tarihinden sonra başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 15 Ocak 2019 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmış ve TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme standardının yerini almıştır (TMS 39, 2020). Bu standardın amacı; mali tablo kullanıcılarının işletmenin gelecekte elde edeceği nakit akışlarının tutarını, zamanını ve belirsizliğini tespit etmelerine yönelik amacına uygun ve yararlı bilgiler sunacak biçimde finansal varlık ve finansal yükümlülükler hususunda raporlama ilkeleri ortaya koymaktır. TFRS 9 Finansal Araçlar standardında finansal varlıkların sınıflandırılmasında işletmenin kullandığı iş modeli ve finansal varlığın sözleşmeye dayalı nakit akışlarının özelliği esas alınmıştır. Bu kapsamda finansal varlıklar itfa edilmiş maliyet üzerinden ölçülen, gerçeğe uygun değer değişimi diğer kapsamlı gelire yansıtılarak ölçülen ve gerçeğe uygun değer değişimi kâr ya da zarara yansıtılarak ölçülen finansal varlıklar olarak gruplandırılmıştır. TMS 39'da yer alan riskten korunma muhasebesi kapsamında üç tür korunma ilişkisi TFRS 9'da aynı kalmıştır. Benzer şekilde etkinlik testleri de yapılmaya devam etmektedir.

TFRS 9 standardı kapsamında türev ürünler gerçeğe uygun değer üzerinden ölçülen varlık ve yükümlülük olarak mali tablolara alınmaktadır. Yukarıda ifade edilen üç tür korunma çerçevesinde türev ürünler gerçeğe uygun değer değişiminden korunma amacına göre gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişim kâr veya zarar hesabında izlenerek mali tabloya yansıtılır. Öte yandan nakit akış değişkenliği ve net yatırım riskinden korunma amacına göre gerçeğe uygun değerdeki değişim etkin korunma sağlaması halinde diğer kapsamlı gelirler, etkin korunma sağlamaması halinde kâr ve zarar hesaplarında izlenerek mali tablolara yansıtılır (TFRS 9, 2019).

3. Asya Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Örnek Uygulamalar

Günümüzde Asya opsiyon sözleşmelerinin Türkiye'de henüz uygulanma alanı bulunmamaktadır.

Dolayısıyla bu çalışmada Türkiye’de bu sözleşmelerin uygulanması durumunda TMS ve TFRS kapsamında ilgili sözleşmelerin muhasebeleştirilmesine ilişkin somut öneri getirilmiştir. Aşağıdaki uygulamalarda 2022 yılına ilişkin hisse senedi fiyatları, ham petrol fiyatları, altın fiyatları, döviz kurları, kahve fiyatlarının yıl içerisindeki değişimleri izlenerek gerçeğe çok yakın örnekler oluşturulmuştur. Söz konusu varlıklara ilişkin fiyat bilgilerine <https://tr.investing.com> adresinden ulaşılmıştır.

3.1. Örnek: Hisse Senedi Asya Ortalama Fiyat Alım Opsiyonu

Yatırımcı Z işletmesi, Arçelik A.Ş.’ye ait hisse senetlerinin değer kazanacağı beklentisindedir. Bu nedenle 01.09.2022 tarihinde cari piyasa fiyatı 69,30 TL olan Arçelik A.Ş.’ye ait hisse senetleri üzerine yazılmış VİOP (Vadeli İşlem ve Opsiyon Piyasası)’ta işlem gören 01.12.2022 vadeli, 70 TL kullanım fiyatlı ARCLK kodlu 100 adet alım opsiyonu satın almıştır. 01.09.2022 tarihinde opsiyon primi bir sözleşme için 60 TL’dir. Yatırımcı yapmış olduğu bu işlem için %0,05 oranında komisyon ödemiştir. Buna göre vade sonunda opsiyon alan tarafın kazanç veya kaybını hesaplayınız.

- VİOP’ta işlem gören hisse senedi üzerine yazılan sözleşmeler 100 adet hisse senedi içerdiğinden sözleşme büyüklüğü 100 adet sözleşme x 100 adet/sözleşme x 70 TL/adet =700.000 TL’dir.
- Opsiyon primi 60 TL/adet x100 adet = 6.000 TL olarak hesaplanır.
- Komisyon gideri 700.000 TL x 0,005= 3.500 TL olarak hesaplanır.

Asya ortalama fiyat alım opsiyonu satın alan yatırımcı vade tarihinde dayanak varlığın kullanım fiyatı ve vade boyunca ortalama fiyatını karşılaştırmak suretiyle alım opsiyonu hakkını kullanıp kullanmayacağına karar verir. Bu doğrultuda hisse senedinin kullanım fiyatı 70 TL olup dayanak varlığın ortalama fiyatı 76,31 TL olarak bulunur. Hisse senedinin ortalama fiyatı hisse senetlerinin vade boyunca günlük fiyatlarının aritmetik ortalaması alınarak hesaplanmıştır. Hisse senedinin vade boyunca ortalama fiyatının kullanım fiyatından yüksek olması nedeniyle (Ş>K) yatırımcı alım opsiyonu hakkını kullanacaktır. Bu durumda yatırımcı hisse senedini 70 TL’den satın alarak hisse senedi başına 76,31 TL/adet -70 TL/adet = 6,31 TL, 10.000 adet hisse senedi için 63.100 TL kazanç elde edecektir. Yatırımcının kârı ise 63.100 TL’den 6.000 TL opsiyon primi ve 3.500 TL komisyon giderinin düşülmesiyle 53.600 TL olarak gerçekleşecektir.

Yukarıdaki bilgiler doğrultusunda TMS/TFRS hükümleri dikkate alınarak alım opsiyonu sözleşmelerinin satın alınması ve satılması sürecine ilişkin alıcı ve satıcı tarafın yapması gereken muhasebe kayıtları aşağıda gösterilmiştir. Yapılan muhasebe kayıtlarında KGK tarafından yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı dikkate alınmıştır.

Alım Opsiyonu Alıcısının Yapacağı Muhasebe Kayıtları

Opsiyon Sözleşmesine İlişkin Opsiyon Priminin Muhasebeleştirilmesi

Alım opsiyonu sözleşmesine ilişkin her bir sözleşme için opsiyon primi 60 TL olduğundan 100 adet sözleşme için 6.000 TL tutarında opsiyon primi ödenir.

01.09.2022		
119 TÜREV ARAÇLAR	6.000	
119.01. Opsiyon Primleri		
102 BANKALAR		6.000
<i>Ödenen Opsiyon Priminin Kaydı</i>		

Alım Opsiyonu Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Hisse senedi opsiyon sözleşmelerinde bir sözleşme 100 adet hisse senedinden oluşur. Bu durumda 100 adet sözleşme 10.000 adet hisse senedine eşdeğerdir. Bir hisse senedinin kullanım fiyatı 70 TL

olduğundan sözleşmenin tutarı 700.000 TL olarak hesaplanır. Opsiyon sözleşmeleri alıcısına vade tarihinde sözleşmeyi uygulamama hakkı sağladığından sözleşme büyüklüğünün nazım hesaplarda izlenmesi uygun olacaktır. Çünkü sözleşme yapıldığında opsiyon sözleşmesi alıcısının sözleşmeyi uygulamaya koyup koymayacağı belli değildir. Sözleşme uygulamaya konursa mali tablo kalemlerinde varlık oluşacak, uygulamaya konulmazsa böyle bir varlık oluşmayacaktır. Sözleşmenin yapıldığı tarihte varlığın oluşup oluşmayacağı belirsiz olduğundan nazım hesapların kullanımı uygundur. Sözleşme uygulamaya konulduğunda veya konulmadığında ihtiyaç kalmadığından nazım hesaplar ters kayıtla iptal edilir.

01.09.2022		
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN BORÇLULAR 9XX.01. Hisse Senedi Alım Opsiyonu Sözleşmesinden Borçlular	700.000	
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN ALACAKLILAR 9XX.02. Hisse Senedi Alım Opsiyonu Sözleşmesinden Alacaklılar		700.000
<i>Alım Opsiyonu Sözleşmelerinin Kaydı</i>		

Opsiyon sözleşmesi yapılarak işletme bir taahhüt altına girmiş olmaktadır. Bu taahhüt sözleşme fiyatının seyrine göre uygulamaya konulacak veya konulmayacaktır. Opsiyon sözleşme seviyesinde kaldığı sürece nazım hesaplarda izlenebilir, aynı zamanda dipnotlarda zikredilebilir. Opsiyon sözleşmesi uygulamaya konulduğunda ancak asli hesaplarda muhasebeleştirilebilir.

Opsiyon Sözleşmelerinin Alımına İlişkin Komisyon Ödemesinin Muhasebeleştirilmesi

Opsiyon sözleşmelerine ilişkin aracı kuruma 3.500 TL tutarında komisyon gideri ödenir.

01.09.2022		
653 KOMİSYON GİDERLERİ	3.500	
102 BANKALAR		3.500
<i>Komisyon Ödeme Kaydı</i>		

Vade Tarihinde Opsiyon Priminin Gider Hesabına Kaydedilmesi

Vade tarihi olan 01.12.2022'de opsiyon primi kâr/zarar tablosu hesaplarına aktarılır.

01.12.2022		
677 TÜREV ARAÇLARDAN KAYNAKLANAN ZARARLAR 677.01. Opsiyon Primleri	6.000	
119 TÜREV ARAÇLAR 119.01. Opsiyon Primleri		6.000
<i>Opsiyon Priminin Gider Hesabına Kaydı</i>		

Opsiyon Sözleşmesine Bağlı Olarak Hisse Senetlerinin Satın Alınması ve Kazancın Muhasebeleştirilmesi

Alım opsiyonu sahibi olan Z işletmesi alım opsiyonu hakkını kullanarak hisse senedini 70 TL/adet x 10.000 adet = 700.000 TL'den satın almıştır. Opsiyon sözleşmesinin uygulamaya konulması sonucunda opsiyon alıcısı [(76,31 TL/adet -70 TL/adet) x 10.000 adet] = 63.100 TL kazanç sağlayacaktır. Bu kazanç kâr/zarar tablosu hesaplarına aktarılır.

01.12.2022		
110 HİSSE SENETLERİ	763.100	
102 BANKALAR 667 TÜREV ARAÇLARDAN SAĞLANAN KAZANÇLAR 667.01. Opsiyon Primleri		700.000 63.100
<i>Alım Opsiyon Sözleşmesine İlişkin Kazanç Kaydı</i>		

Örneğimize konu olan opsiyon sözleşmesi Asya opsiyonu olmayıp da standart opsiyon olsaydı vade boyunca ortalama fiyat yerine vade sonundaki fiyat ile kâr/zarar hesaplaması yapılması gerekirdi. Arçelik hisse senedinin vade sonundaki fiyatı 92,95 TL'dir. Buna göre gerçekleşecek kâr 92,95 TL-70 TL= 22,95 TL x 10.000 adet= 229.500 TL olacaktır. Bu durumda alıcı Asya opsiyonu yerine aynı hisse senedini standart opsiyon ile almış olsaydı çok daha fazla kâr elde etme imkanı bulacaktı. Asya opsiyon sözleşmelerinin bir amacı da aşırı kârlar veya zararlar yerine ortalama fiyatlar uygulaması ile daha makul kârlar veya zararlar ortaya çıkmasına neden olmaktır. Bu yönüyle sermaye piyasaları tarafından tercih edilen bir enstrüman olabilir. Sözleşme vade tarihi itibarıyla işletme 763.100 TL'lik hisse senedi hesabına giriş yapmış olmasına karşın vade tarihinde sahip olunan hisse senedinin gerçeğe uygun değeri 929.500 TL'dir. Mali dönem sonuna kadar söz konusu hisse senedinin borsa değerinde artış ve azalışlar yaşanabilir. Mali dönem sonu itibarıyla hisse senedinde ortaya çıkan değere göre satın alınmış olan Arçelik hisse senetleri gerçeğe uygun değeri ile değerlendirilecektir. Bu biçimde Z işletmesi bu tarihe kadar kaydedilmiş olan opsiyon kârından daha fazlasını hisse senedi değerinin artması dolayısıyla elde edecektir.

01.12.2022		
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN ALACAKLILAR 9XX.02. Hisse Senedi Alım Opsiyonu Sözleşmesinden Alacaklılar	700.000	
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN BORÇLULAR 9XX.01. Hisse Senedi Alım Opsiyonu Sözleşmesinden Borçlular		700.000
<i>Nazım Hesapların Kapatılması</i>		

Vade tarihinde opsiyon alıcısının alım opsiyonu hakkını kullanması nedeniyle nazım hesaplarda izlenen sözleşme tutarı ters kayıtlı kapatılır.

Alım Opsiyonu Satıcısının Yapacağı Muhasebe Kayıtları

Teminat Tutarının Muhasebeleştirilmesi

Alım opsiyonuna ilişkin başlangıç teminat tutarı her bir sözleşme için 150 TL'dir. 100 adet alım opsiyonu sözleşmeleri için 15.000 TL'dir.

01.09.2022		
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01. Türev Finansal Araçlardan Alacaklar	15.000	
102 BANKALAR		15.000
<i>Teminatın Ödenmesi Kaydı</i>		

Opsiyon Alıcısından Tahsil Edilen Opsiyon Priminin Muhasebeleştirilmesi

Hisse senedi alım opsiyon sözleşmesine ilişkin opsiyon alıcısı tarafından ödenen opsiyon primi opsiyon satıcısı tarafından gelir olarak kayıtlara alınır.

01.12.2022		
102 BANKALAR	6.000	
667 TÜREV ARAÇLARDAN SAĞLANAN KAZANÇLAR 667.01. Opsiyon Primleri		6.000
<i>Opsiyon Priminin Gelir Hesabına Kaydı</i>		

Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi

Opsiyon sözleşmesi satıcısına yükümlülük veren alım opsiyonu sözleşmesinin satıcı tarafından da nazım hesaplarda izlenmesi gerekir.

01.09.2022		
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN BORÇLULAR 9XX.01. Hisse Senedi Opsiyon Satım Sözleşmesinden Borçlular	700.000	
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN ALACAKLILAR 9XX.02. Hisse Senedi Opsiyon Satım Sözleşmesinden Alacaklılar		700.000
<i>Alım Opsiyonu Sözleşmelerinin Kaydı</i>		

Vade Tarihinde Teminatın Geri Alınmasının Muhasebeleştirilmesi

Opsiyon sözleşmesi satıcısı alıcıya karşı yükümlülüğünü yerine getirmesi nedeniyle teminatını geri alır.

01.12.2022		
102 BANKALAR	15.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 136.01. Türev Finansal Araçlardan Alacaklar		15.000
<i>Teminatın Geri Alınması Kaydı</i>		

Vade Tarihinde Opsiyon Sözleşmesine Konu Olan Hisse Senetlerinin Satın Alınması

Opsiyon satıcısı sözleşmeye konu olan hisse senetlerini 92,95 TL/adet x 10.000 adet = 929.500 TL'den sözleşme tarihinde satın almıştır.

01.12.2022		
110 HİSSE SENETLERİ	929.500	
102 BANKALAR		929.500
<i>Hisse Senedinin Satın Alınması Kaydı</i>		

Sözleşme Vadesinde Hisse Senetlerinin Alıcıya Devredilmesi

Opsiyon alıcısının alım opsiyonu hakkını kullanarak sözleşmeye ilişkin gerekli şartları yerine getirmesi sonucunda opsiyon satıcısının opsiyon sözleşmesinden kaynaklanan zararı gider olarak kayıt altına alır. Bu örnekte opsiyon satıcısının sözleşme konusu olan hisse senedini sözleşme vadesi sonunda satın aldığı varsayımından hareketle hisse senedi borsa değerinin sözleşme vadesinde aşırı yükselmesi nedeniyle 166.400 TL gibi oldukça büyük bir zarara daha uğradığı görülmektedir. Ancak uygulamada opsiyon sözleşmesi satıcısının hisse senedinin değerindeki bu artışa dikkate ederek daha fazla zarar etmemek için opsiyon sözleşmesi alıcısının sözleşmeyi uygulamaya koyacağını düşünerek hisse senedi fiyatının böylesine yükselmesinden önce Arçelik hisse senedini satın alarak yüksek miktarda opsiyon sözleşmesi zararının ortaya çıkmasını önleyebileceği düşünülmelidir.

01.12.2022		
677 TÜREV ARAÇLARDAN KAYNAKLANAN ZARARLAR	63.100	
677.01. Opsiyon Primleri		
102 BANKALAR	700.000	
659 DİĞER ÇEŞİTLİ FAALİYETLERDEN GİDER VE ZARARLAR	166.400	
110 HİSSE SENETLERİ		929.500

Nazım Hesapların Kapatılması

Opsiyon alıcısının alım opsiyonu hakkını kullanması nedeniyle nazım hesaplarda izlenen sözleşme tutarı ters kayıtlarla kapatılır.

01.12.2022		
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN ALACAKLILAR	700.000	
9XX.02. Hisse Senedi Opsiyon Satım Sözleşmesinden Alacaklılar		
9XX GERÇEĞE UYGUN DEĞER FARKI KAR/ZARARA YANSITILAN FİNANSAL VARLIKLARDAN BORÇLULAR		700.000
9XX.01. Hisse Senedi Opsiyon Satım Sözleşmesinden Borçlular		
<i>Alım Opsiyonu Sözleşmelerinin Kaydı</i>		

Yukarıdaki örneğe ilişkin alım ve satım opsiyon alan ve satan taraf açısından ayrıntılı muhasebe kayıtları verilmiştir. Asya opsiyonlarını örneklemek açısından aşağıda farklı konularda hazırlanmış örnekler bulunmaktadır. Tekrarı önlemek açısından aşağıdaki örneklerin muhasebe kayıtları verilmemiştir.

3.2. Örnek: Hisse Senedi Asya Ortalama Fiyat Satım Opsiyonu

Bir yatırımcı Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin değerinin düşeceği beklentisindedir. Bu nedenle 01.04.2022 tarihinde cari piyasa fiyatı 33,32 TL olan Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.'ye ait hisse senetleri üzerine yazılmış VİOP'ta işlem gören 01.08.2022 vadeli, 32 TL kullanım fiyatlı EREGL kodlu 150 adet satım opsiyonu sözleşmesi satın almıştır. 01.04.2022 tarihinde opsiyon primi bir sözleşme için 20 TL'dir. Yatırımcı yapmış olduğu bu işlem için %0,05 oranında komisyon ödemiştir. Buna göre vade sonunda opsiyon alan tarafın kazanç veya kaybını hesaplayınız.

- VİOP'ta işlem gören hisse senedi üzerine yazılan sözleşmeler 100 adet hisse senedi içerdiğinden sözleşme büyüklüğü 150 adet sözleşme x 100 adet/sözleşme x 32 TL/adet = 480.000 TL'dir.
- Opsiyon primi 20 TL/adet x 150 adet = 3.000 TL olarak bulunur.
- Komisyon gideri 480.000 TL x 0,005 = 2.400 TL olarak hesaplanır.

Asya ortalama satım opsiyonu satın alan yatırımcı vade tarihinde dayanak varlığın kullanım fiyatı ile vade boyunca ortalama fiyatını karşılaştırarak satım opsiyonu hakkını kullanıp kullanmama kararı alacaktır. Söz konusu hisse senedinin kullanım fiyatı 32 TL olup ortalama fiyatı 30,73 TL'dir. Hisse senedinin ortalama fiyatı hisse senetlerinin vade boyunca günlük fiyatlarının aritmetik ortalaması alınarak hesaplanmıştır. Hisse senedinin vade boyunca ortalama fiyatı kullanım fiyatından düşük olduğundan ($\bar{S} < K$) yatırımcı satım opsiyonunu uygulama koyar. Bu durumda yatırımcı hisse senedini 32 TL'den satarak hisse senedi başına 32 TL/adet - 30,73 TL/adet = 1,27 TL kazanç sağlayacaktır. 15.000 adet hisse senedi için 19.050 TL kazanç elde edecektir. Yatırımcının kârı ise 19.050 TL'den 3.000 TL opsiyon primi ve 2.400 TL komisyon giderinin düşülmesiyle 13.650 TL olarak hesaplanır.

3.3. Örnek: Emtia (Petrol) Asya Ortalama Fiyat Satım Opsiyonu

Petrol ve gaz üreticisi olan X işletmesi petrol fiyatlarının düşeceği beklentisinde olup bir ay boyunca riskten korunmak amacıyla 01.06.2022 tarihinde spot piyasa fiyatı 116,29 \$/varil olan ham petrol üzerine 1 ay vadeli, 110 \$/varil kullanım fiyatlı 50.000 varil bir satım opsiyonu sözleşmesi satın almıştır. 01.06.2022 tarihinde opsiyon primi varil başına 0,3 \$ olarak belirlenmiştir. Buna göre vade sonunda opsiyon alan tarafın kazanç veya kaybını hesaplayınız.

- Sözleşme büyüklüğü 110 \$/varil x 50.000 varil = 5.500.000 \$ olarak hesaplanır.
- Opsiyon primi 0,3 \$/varil x 50.000 varil = 15.000 \$ olarak bulunur.

Asya ortalama satım opsiyonu satın alan üretici vade tarihinde dayanak varlığın kullanım fiyatı ile vade boyunca ortalama fiyatını karşılaştırarak satım opsiyonu hakkını kullanıp kullanmama kararı alacaktır. Ham petrolün kullanım fiyatı 110 \$ olup vade boyunca ortalama fiyatı 117,25 \$ olarak bulunmuştur. Ham petrolün vade boyunca gerçekleşen fiyatlarının aritmetik ortalaması alınarak ortalama fiyat hesaplanmıştır. Ham petrolün vade boyunca ortalama fiyatı kullanım fiyatından yüksek olduğu için ($\bar{S} > K$) yatırımcı satım opsiyonu hakkını kullanmaz. Bu durumda yatırımcının riskten korunma işlemindeki zararı ödediği opsiyon primine yani 15.000 \$ olarak kalır.

3.4. Örnek: Uzun Vadeli Emtia (Petrol) Asya Ortalama Fiyat Satım Opsiyonu

Petrol ve gaz üreticisi olan X işletmesi petrol fiyatlarının düşeceği beklentisinde olup bir ay boyunca riskten korunmak amacıyla 31.12.2021 tarihinde spot piyasa fiyatı 77,78 \$/varil olan ham petrol üzerine bir yıl vadeli, 75 \$/varil kullanım fiyatlı 50.000 varil bir satım opsiyonu sözleşmesi satın almıştır. 31.12.2021 tarihinde opsiyon primi varil başına 0,3 \$ olarak belirlenmiştir. Buna göre vade sonunda opsiyon alan tarafın kazanç veya kaybını hesaplayınız.

- Sözleşme büyüklüğü 75 \$/varil x 50.000 varil = 3.750.000 \$ olarak hesaplanır.
- Opsiyon primi 0,3 \$/varil x 50.000 varil = 15.000 \$ olarak bulunur.

Asya ortalama satım opsiyonu satın alan yatırımcı vade tarihinde dayanak varlığın kullanım fiyatı ile vade boyunca ortalama fiyatını karşılaştırarak satım opsiyonu hakkını kullanıp kullanmama kararı alır. Bu doğrultuda ham petrolün kullanım fiyatı 75 \$/varil olup vade boyunca ortalama fiyatı 98,86 \$/varil olarak tespit edilir. Ham petrolün vade boyunca gerçekleşen fiyatlarının aritmetik ortalaması alınarak ortalama fiyat hesaplanmıştır. Ham petrolün vade boyunca ortalama fiyatı kullanım fiyatından yüksek olduğu için ($\bar{S} > K$) yatırımcı satım opsiyonu hakkını kullanmaz. Bu durumda yatırımcının riskten korunma işlemindeki zararı ödediği opsiyon primine yani 15.000 \$ olarak kalır.

3.5. Örnek: Emtia (Altın) Asya Ortalama Fiyat Alım Opsiyonu

Bir kuyumcu 15.11.2022 tarihinde 5 kg altın satın alacaktır. 01.02.2022 tarihi itibarıyla spot piyasada altının fiyatı 775,034 TL/gr'dır. Altın fiyatlarının artmasından endişe duyan kuyumcu riskten korunmak amacıyla 15.11.2022 vadeli, kullanım fiyatı 800 TL/gr olan altına dayalı vadeli opsiyon sözleşmesi satın almıştır. Opsiyon primi gram başına 1 TL'dir. Buna göre vade sonunda opsiyon alan tarafın kazanç veya kaybını hesaplayınız.

- Sözleşme büyüklüğü 800 TL/gr x 5.000 gr = 4.000.000 TL olarak hesaplanır.
- Opsiyon primi 5.000 gr x 1 TL/gr = 5.000 TL olarak hesaplanır.

Asya ortalama alım opsiyonu satın alan kuyumcu vade tarihinde dayanak varlığın kullanım fiyatı ile vade boyunca ortalama fiyatını karşılaştırarak alım opsiyonunu uygulayıp uygulamama kararı alacaktır. Altın opsiyon sözleşmesinin kullanım fiyatı 800 TL/gr iken vade boyunca ortalama fiyatı 870,99 TL/gr'dır. Altının vade boyunca gerçekleşen fiyatlarının aritmetik ortalaması alınarak ortalama fiyat hesaplanmıştır. Bu durumda vade boyunca altının ortalama fiyatı kullanım fiyatından yüksek olduğundan ($\bar{S} > K$) kuyumcu alım opsiyonu hakkını kullanacaktır. Altını 800 TL/gr'dan satın alarak 5 kg altın için [(870,99 TL/gr - 800 TL/gr) x 5.000 gr] = 354.950 TL kazanç sağlayacaktır. Kuyumcunun kârı ise 354.950 TL'den 5.000 TL opsiyon priminin çıkarılması sonucunda 349.950 TL olarak bulunur.

3.6. Örnek: Döviz Kuru Asya Ortalama Fiyat Alım Opsiyonu

Y ihracat-ithalat işletmesi kur değişimden kaynaklanan riskten korunmak amacıyla VIOP'tan 01.02.2022 tarihinde (1 € = 14,97 TL) 150.000 € tutarında ABC Bankası ile 1 € = 15,50 TL kuru üzerinden 01.06.2022 tarihli döviz alım opsiyon sözleşmesi satın almıştır. Opsiyon primi her bir € için 0,03 TL olarak belirlenmiştir. Buna göre vade sonunda opsiyon alan tarafın kazanç veya kaybını hesaplayınız.

- Sözleşme büyüklüğü 150.000 € x 15,50 TL/€ = 2.325.000 TL olarak belirlenir.
- Opsiyon primi 150.000 € x 0,03 TL/€ = 4.500 TL olarak hesaplanır.

Asya ortalama alım opsiyonu satın alan işletme vade tarihinde dayanak varlığın kullanım fiyatı ile vade boyunca ortalama fiyatını karşılaştırarak alım opsiyonunu uygulamaya koyup koymamaya karar verir. Döviz kuru opsiyon sözleşmesinin kullanım fiyatı 1 € = 15,50 TL olup vade boyunca döviz kurunun ortalama fiyatı 1 € = 16,00 TL'dir. Döviz kurunun vade boyunca gerçekleşen fiyatlarının aritmetik ortalaması alınarak ortalama fiyat hesaplanmıştır. Bu verilere göre vade boyunca döviz kurunun ortalama fiyatı kullanım fiyatından yüksek olduğundan ($\bar{S} > K$) işletme döviz alım opsiyonunu uygulamaya koyarak döviz 15,50 TL/€'den satın alarak 150.000 € için [(16,00 TL/€ - 15,50 TL/€) x 150.000 €] = 75.000 TL kazanç elde edecektir. İşletmenin kârı ise 75.000 TL'den 4.500 TL tutarında opsiyon primi düşülerek 70.500 TL olarak hesaplanır.

3.7. Örnek: Emtia (Kahve) Asya Ortalama Fiyat Satım Opsiyonu

Kahve üreticisi olan B işletmesi kahve fiyatlarının düşeceği beklentisindedir. Riskten korunmak amacıyla 01.09.2022 tarihinde spot piyasa fiyatı 232,50 \$/pound olan kahve üzerine 3 ay vadeli, 220 \$/pound kullanım fiyatlı 37.500 pound bir satım opsiyonu sözleşmesi satın almıştır. 01.09.2022 tarihinde opsiyon primi pound başına 1 \$ olarak belirlenmiştir. 1 pound = 453 gr ağırlık ölçme

birimdir. Buna göre vade sonunda opsiyon alan tarafın kazanç veya kaybını hesaplayınız.

- Sözleşme büyüklüğü 220 \$/pound x 37.500 pound= 8.250.000 \$ olarak belirlenir.
- Opsiyon primi 1 \$/pound x 37.500 pound = 37.500 \$ olarak bulunur.

Asya ortalama alım opsiyonu satın alan üretici vade tarihinde dayanak varlığın kullanım fiyatı ile vade boyunca ortalama fiyatını karşılaştırarak satım opsiyonunu uygulamaya koyup koymamaya karar verecektir. Kahvenin kullanım fiyatı 220 \$/pound olup vade boyunca kahvenin ortalama fiyatı 195,56 \$/pound olarak bulunur. Kahvenin vade boyunca gerçekleşen fiyatlarının aritmetik ortalaması alınarak ortalama fiyat hesaplanmıştır. Bu verilere göre vade boyunca kahvenin ortalama fiyatı kullanım fiyatından düşük olduğundan ($S < K$) üretici döviz satım opsiyonunu uygulamaya koyarak kahveyi 220 \$/pound'dan satarak 37.500 pound kahve için [(220 \$/pound- 195,56 \$/pound) x 37.500 pound] = 916.500 \$ kazanç elde edecektir. İşletmenin kârı ise 916.500 \$'dan 37.500 \$ tutarında opsiyon primi düşülerek 879.000 \$ olarak hesaplanır.

4. SONUÇ

Bu çalışmada riskten korunma yöntemlerinden biri olan opsiyon sözleşmesi satın alma seçeneğinin tümünün örneklenmesi yerine sadece opsiyon türlerinden önemli bir tanesi olan ve ülkemizde henüz uygulaması bulunmayan Asya opsiyonun kâr/zarar hesaplama ve muhasebeleştirilme işlemleri üzerinde durulmuştur. Asya opsiyonun en önemli özelliği opsiyon kârının veya zararının sözleşme tarihindeki sözleşmeye esas varlığın değeri ile sözleşme süresi boyunca varlığın değerindeki değişmelerin ortalamasının dikkate alınarak hesaplanmasıdır. Bu özelliği ile sözleşme başlangıç ve bitiş tarihindeki varlık değeri esas alınan diğer sözleşmelerden ayrılmaktadır. Bu durum Asya opsiyon sözleşmelerinin diğer sözleşmelere göre daha makul enstrüman olmasını sağlamaktadır. Opsiyon sözleşmesi satın almanın amacı, kâr elde etmek veya zarardan korunmak olmasının yanında Asya opsiyon sözleşmeleri daha makul kâr ve daha insafli zarar sağlayarak piyasalardaki ani değişmelerin yaratacağı aşırı tahribatları büyük ölçüde törpülemektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: 1. Süleyman YÜKÇÜ (% 50), 2. Selda KORGA (% 50)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: 1. Süleyman YÜKÇÜ (% 50), 2. Selda KORGA (% 50)

KAYNAKÇA

- Bal, E. Ç. ve Öztürk, V. (2013). Türkiye Muhasebe Standardı TMS-39 “Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçüm” Kapsamında Türev Ürünlerin Nakit Akış Riskinden Korunma Amaçlı Kullanımı: Forward Örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(2), 123-140.
- De Weert, F. (2011) “Exotic Options Trading”, John Wiley & Sons.
- Görgün, M. F. (2009). Egzotik Opsiyonlar: Hava Durumu Opsiyonları Üzerine Bir İnceleme. DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Hull, J. C. (2006). *Options Futures and Other Derivatives*. Pearson Education India.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 7: Finansal Araçlar: Açıklamalar. 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_7_2018.pdf , Erişim Tarihi: 22.05.2023.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2019). Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) 9: Finansal Araçlar. 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_9.pdf , Erişim Tarihi: 22.05.2023.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2019). Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 32: Finansal Araçlar: Sunum. 15/01/2019 tarihli ve 30656 sayılı Resmi Gazete. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2019Seti/TMS/TMS%2032.pdf> , Erişim Tarihi: 22.05.2023.
- Kamu Gözetim Kurumu. (2020). Muhasebe Standardı (TMS) 39: Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme. 01/02/2020 tarihli ve 31026 sayılı Resmi Gazete https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_39_2018.pdf , Erişim Tarihi: 22.05.2023.
- Karaca, N., Hacıhasanoğlu, T. ve Demirci, Ş. D. (2014). TMS 39 ve TFRS 9 Standartları Kapsamında Endeks Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi-BİST 30 Endeks Opsiyon Sözleşmeleri Örneği. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 6(3), 247-272.
- Karan, M. B. (2013). *Yatırım Analizi ve Portföy Yönetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ocakoğlu, O. (2013). Türev ürünlerin muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm*, 23(120), 49-64.
- Ramirez, J. (2008). *Accounting for Derivatives: Advanced Hedging Under IFRS*. New Jersey Hoboken: John Wiley and Sons inc.
- Theron, N. (2007). *Aspects of some exotic options*. Doctoral Dissertation, Stellenbosch: University of Stellenbosch.
- Yumurtacı, Gülçe, 2012. Opsiyon Sözleşmeleri. *Sermaye Piyasasında Gündem*, Sayı:121, ISSN 1304-8155, Eylül, s. 5-19.
- Zhang, Q. and Mraovic, A. (2014). *Valuation of Asian Options-with Levy Approximation*. Master Thesis, Lund University: Sweden.
- Ye, G.L. (2005). Asian Options Can Be More Valuable Than Plain Vanilla Counterparts. *The Journal of Derivatives*, 13(1), pp.56-60.
- Ye, G. L. (2008). Asian Options Versus Vanilla Options: A Boundary Analysis. *The Journal of Risk Finance*, 9(2), pp.188-199.
- Erişim <https://tr.investing.com> , Erişim Tarihi: 25.04.2023.



Denetim Kalitesi Çerçevesi: Ülkeler Arası Bir Karşılaştırma*

Dr. Öğr. Üyesi Zeynep YAROĞLU¹

Öz

Bu çalışma hem düzenleyicilerin hem akademisyenlerin otuz yılı aşkın süredir gündeminde yer alan ve fakat tanımı ve ölçümü üzerinde bir uzlaşma sağlanamamış olan denetim kalitesi ile ilgili dünyanın çeşitli ülkelerinde geliştirilmekte olan denetim kalitesi çerçevelerini ortaya koyan genel bir bakış sunmaktadır. Türkiye’de bu konuda düzenleyici kurumlar tarafından başlatılan henüz bir girişim olmaması ve Türkçe literatürde çerçevelerin ele alınmamış olması bu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır. Denetim kalitesi çerçevesinde yer alan denetim kalitesi göstergeleri, farklı denetim şirketleri arasında karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı artırabilmektedir. Bir diğer önemli potansiyel faydası ise, örneğin bir denetim şirketi seçerken yönetimden sorumlu olanlar ve denetim komiteleri için, somut bir rekabet unsuru haline gelebilecek olmasıdır. Böylece denetim şirketleri bağımsız denetim ücreti yerine denetim kalitesi göstergeleri üzerinden rekabet avantajı sağlamayı hedefleyeceklerdir. Çerçevelerin birçoğunun kural bazlı olduğu ve hem nicel hem nitel göstergeler içerdiği söylenebilmektedir. En sık yer verilen göstergeler arasında denetim saati, eğitim saati, bağımsız denetçi devir hızı gibi nicel ve denetim kalitesinin gözden geçirilmesi gibi karma göstergeler dikkati çekmektedir. Denetim kalitesinin objektif olarak değerlendirilmesi, hangi perspektiften değerlendirildiğini anlama ihtiyacı nedeniyle daha karmaşık olduğundan, yorumlamada ortaya çıkacak farklılıkları ortadan kaldırmak önemlidir. Bu nedenle Türkiye’de farklı paydaşların üzerinde anlaşmaya varacakları bir denetim kalitesi göstergeleri seti geliştirmek için etkileşime girmesi ve iş birliği yapması gerekli görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Denetim Kalitesi Çerçevesi, Denetim Kalitesi, Denetim Kalitesi Göstergeleri.

JEL Kodları: M42, M48.

Audit Quality Frameworks: A Cross-National Comparison

Abstract

This study provides an overview of the audit quality frameworks developed around the world in relation to audit quality, which has been on the agenda of both regulators and academics for more than three decades, yet there is no consensus on its definition and measurement. The starting point of this study lies in the fact that there is no initiative by the regulatory authorities in Turkey on this issue and the audit quality frameworks have not been discussed in Turkish literature. Audit quality indicators in an audit quality framework can increase transparency and comparability across audit firms. Another important potential benefit is that it can become a tangible competitive factor for those charged with governance and audit committees when accepting an audit firm. Thus, audit firms will aim to gain a competitive advantage through audit quality indicators rather than audit fees. It can be interpreted that most of the frameworks are rule-based and contain both quantitative and qualitative indicators. Among the most frequently included indicators, quantitative indicators such as audit hours, training hours, independent auditor turnover, and mixed indicators such as engagement quality review are noteworthy. Since the objective assessment of audit quality is more complex due to the requirement to understand the perspective from which it is assessed, it is essential to eliminate differences in interpretation. Therefore, it is necessary for different stakeholders in Turkey to interact and collaborate to develop a commonly accepted set of audit quality indicators.

Keywords: Audit Quality Frameworks, Audit Quality, Audit Quality Indicators.

JEL Codes: M42, M48.

* Bu çalışma Zeynep YAROĞLU tarafından ve Prof. Dr. Ganite KURT danışmanlığında hazırlanan “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Göstergelerin Tespiti Ve Bir Model Önerisi” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

¹ **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Zeynep YAROĞLU, (Dr. Öğr. Üyesi) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Öğretim Elemanı, Ankara, Türkiye, E-mail: zeynep.k.yaroglu@gmail.com ORCID: 0000-0003-3713-9092.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Yaroğlu, Z. (2023). Denetim kalitesi çerçeveleri: Ülkelerarası bir karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 31-63. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1284669>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

The diversity of views on what constitutes audit quality can be attributed to the varying perceptions of audit quality by stakeholders involved in the financial reporting process. For example, users of financial statements may perceive a high quality audit as one without misstatements, while audit firms may define audit quality as the successful completion of the audit process in accordance with the specified audit methodology. On the other hand, regulatory bodies may assess audit quality in terms of compliance with auditing standards. As a result, audit quality frameworks have become increasingly popular for measuring overall audit quality (Knechel and Shefchik, 2014: 131). Instead of focusing on a single indicator, it is important to create a broad framework that includes possible audit quality indicators, as it provides a multidimensional picture of audit quality (Bedard, Johnstone and Smith, 2010: C14).

This study aims to analyze and compile the audit quality frameworks developed by different countries in a comprehensive manner for the first time. In doing so, KGK will be encouraged to initiate an audit quality project, the output of which will be the audit quality framework to be developed, and audit firms will be encouraged to share their audit quality indicators publicly in a transparent and objective fashion by providing quantitative data in addition to emphasizing audit quality (Yükçü and Koçakoğlu, 2016: 291).

Literature Review

Various frameworks are being developed to organize existing information on audit quality and to provide a model for measuring, evaluating, and criticizing the level of audit quality provided by audit firms. These projects to define, measure, and assess audit quality are on the agenda of audit standard-setting bodies and audit firms (Christensen et al., 2016: 1648).

In order to provide a comprehensive background for identifying audit quality indicators and developing frameworks and to explain the current situation on a global scale, this study examines the audit quality frameworks developed by various regulatory and oversight bodies around the world.

The most frequent indicators that are employed in the frameworks, some of which are in practice, and those derived from audit quality projects initiated by the regulatory authorities of various countries are presented as follows.

	Audit Hours	Training Hours	Audit Quality Review	Turnover of Auditors	Auditor Experience	Inspection	Audit Fee	Auditor Workload	# of staff per partner	Specialization	Tenure
PCAOB	+	+	+	+	+	+	+	+		+	
CAQ	+	+	+	+	+	+					
NBA	+	+	+	+		+		+			
FAOA	+	+	+	+			+		+		
FRC	+	+	+			+					
IRBA	+	+	+	+			+				+
ACRA	+	+		+	+	+			+		
CPAB	+	+	+	+	+	+					
JICPA	+	+	+	+	+	+		+	+		
IDW	+		+		+					+	

CMVM	+	+	+	+	+						
ICAI	+	+		+				+			
ASIC			+		+	+	+				
Total	12	11	11	10	8	8	5	3	3	2	1

Almost all of the frameworks include the variables of audit hours, training hours, audit quality review, and turnover of auditors as indicators for measuring audit quality. On the other hand, it is noteworthy that the variable of audit firm size, which is frequently researched in academic studies, is not included in any authorities' audit quality framework.

Indicators that are frequently identified as a measure of audit quality are either quantitative or qualitative indicators, or both. For example, variables related to audit quality review are mixed in nature and can be measured by the number of hours devoted to the quality review, the number of partners assigned as engagement quality reviewers, or the results of the review. In addition, audit quality indicators can be calculated at the engagement level and at the audit firm level.

The frameworks vary according to whether they are rule-based or principle-based. It can be stated that the US Center for Audit Quality, Institute of Chartered Accountants of India, and the Institute of Public Auditors in Germany offer principle-based frameworks, while others offer more rule-based frameworks.

The number of audit quality indicators included in the frameworks also varies significantly. For example, while the PCAOB discloses twenty-eight indicators, Switzerland, Portugal, and Singapore include nine, eight, and seven indicators, respectively.

Conclusion

Country-specific characteristics such as corporate culture, business practices, corporate governance practices, and legal forms of regulatory bodies affect audit quality. Therefore, different audit quality frameworks are established by the regulatory authorities of various countries. Moreover, it is essential for the regulatory authorities in Turkey to initiate an audit quality framework project.

In order to achieve the main objectives of promoting a culture of quality within audit firms, providing more transparency and objectivity to the audit industry, encouraging discussions on audit quality with key stakeholders, providing audit committees with a support tool for the process of oversight and selection of audit firms, and supporting the oversight process of KGK, an audit quality framework specific to Turkey should be developed by identifying audit quality indicators through a project, taking into account that it is a very dynamic issue among regulatory bodies around the world.

After the audit quality framework is developed and implemented in our country, it will be the subject of future studies to investigate whether it has a positive impact on independent audit quality.

1. GİRİŞ

Denetim kalitesinin ne olduğuna dair çeşitli görüşlerin olması, finansal raporlama sürecinde yer alan paydaşların değişen denetim kalitesi algılarına atfedilebilmektedir. Örneğin, finansal tablo kullanıcıları yüksek kaliteli bir denetimi yanlışlık içermeyen bir denetim olarak algılayabilirken, denetim şirketleri denetim kalitesini denetim sürecinin başarılı bir şekilde belirlenen denetim metodolojisine uygun olarak tamamlanması şeklinde tanımlayabilmektedirler. Diğer taraftan, düzenleyici kurumlar denetim kalitesini denetim standartlarına uygunluk açısından değerlendirebilmektedirler. Sonuç olarak, denetim kalitesini ölçmek için denetim kalitesi çerçeveleri giderek daha rağbet edilir hale gelmiştir (Knechel ve Shefchik, 2014: 131). Tek bir göstergeye odaklanmak yerine olası denetim kalitesi göstergelerini içeren, geniş bir çerçeve oluşturmak denetim kalitesinin çok boyutlu bir fotoğrafını çekeceği için önemli olmaktadır (Bedard, Johnstone ve Smith, 2010: C14).

Bu çalışma ile ilk kez kapsamlı bir şekilde farklı ülkeler tarafından geliştirilen denetim kalitesi çerçeveleri incelenerek derlenmiş ve böylece literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır. Bu suretle, KGK'nın da çıktısının geliştirecekleri denetim kalitesi çerçevesi olacağı bir denetim kalitesi projesi başlatması teşvik edilmiş olacaktır.

Denetim kalitesini ölçmek için ortak bir yaklaşım olmasa da birçok paydaş denetim kalitesi tartışmalarında konuyu ele almanın potansiyel yolları üzerinde çalışmaktadır. Bu paydaşlardan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) (2015: 7), denetim kalitesi göstergelerinin şu üç özellik dikkate alınarak geliştirilmesi gerektiğini belirtmektedir:

- i. Tutarlılık ve tarafsızlığın sağlanması ve öznellikten kaçınılabilmesi için mümkün olduğunca sayısal/nicel olmalıdır.
- ii. Kullanıcıları analitik düşünmeye teşvik edecek veri üretmelidir.
- iii. Denetim kalitesi için "dengeli puan kartı" gibi kullanılmalı ve bu görevi üstlenmelidir. Hiçbir gösterge tek başına belirleyici olmamalı, güncel denetimlere uygulandığında (veya örneğin denetim şirketi ofislerinin, sektörel denetim uygulamalarının veya hatta şirketlerin kendilerinin karşılaştırmalı analizlerinde) göstergeler toplu olarak değerlendirilmeli, böylece bazı göstergeler diğerlerini dengeleyebileceklerdir.

Denetim kalitesi çerçeveleri uygun şekilde kullanılmaları halinde, farklı amaçlara hizmet edebilecek potansiyel faydalar içermektedir. Örneğin, farklı denetimler ve denetim şirketleri hakkında karşılaştırmalı bilgi sağlayabilecektir. Bir diğer fayda, denetim şirketi seçimi sürecinde yönetimden sorumlu olanlar ile denetim komitelerinin daha şeffaf bilgiye ulaşabilecek olmasıdır (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>). Ayrıca, denetim komitelerine denetçinin denetim kalitesi konusundaki performansının daha objektif bir değerlendirmesini yapmalarına yardımcı olabilecektir (IFIAR, <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=6632>). Denetim kalitesi göstergeleri, denetim şirketlerinin yüksek denetim kalitesi taahhüt edebilmesine ve böylece denetim piyasasında rekabetin artmasına destek olabilecektir (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>). Denetim sektörünü canlandıracağı ve yatırımcıların mevcut ve potansiyel yatırımlarıyla ilgili finansal tablolara ait denetim kalitesini daha iyi değerlendirmelerine yardımcı olacağı için finansal tablo kullanıcılarına ve tüm kamuoyuna birçok fayda sağlayacaktır (PCAOB, 2015: 8). Bununla birlikte, denetim kalitesi göstergelerinden elde edilen bilgilerin belli bir dereceye kadar karşılaştırılabilir özellikte olması, denetim kalitesi göstergelerinin tüm bu amaçlara hizmet edebilmesi için büyük önem taşımaktadır. (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>)

PCAOB (2015:18) potansiyel birincil kullanıcıları ve denetim kalitesi göstergelerinin kullanım alanlarını Tablo 1 aşağıdaki gibi özetlemektedir.

Tablo 1. Denetim Kalitesi Göstergeleri Kullanıcıları

Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri Kullanıcısı	Potansiyel Kullanımı (Etkileyebileceği Kararlar)
Denetim Komiteleri	<ul style="list-style-type: none"> Raporlama riski ve denetim kalitesini değerlendirme Denetçilerin elde tutulması ve ücretlendirilmesi Denetçilerin gözetimi
Denetim Şirketleri	<ul style="list-style-type: none"> Riski değerlendirme ve yönetme Kalite kontrol çalışmalarını ve nihayetinde denetim kalitesini geliştirme Denetim eksikliklerinin temel nedenlerini belirleme ve zayıflıklarını giderme
Yatırımcılar	<ul style="list-style-type: none"> Raporlama riskini değerlendirme Oylama kararları
PCAOB (ve diğer Düzenleyiciler)	<ul style="list-style-type: none"> Politika yapıcıları bilgilendirme Temel neden analizlerine ve kalite kontrol projelerine yardımcı olma Kalitenin kamuoyunda müzakere edilmesini ve kaliteye olan piyasa talebini teşvik etme

Kaynak: (PCAOB, 2015: 18)

Tablo 1’de anılan kullanıcılara ek olarak denetim kalitesi göstergelerinin diğer kullanıcıları arasında şirket yönetimi, yayın organları, akademisyenler ve genel kamuoyu sayılabilmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi, göstergelerin dengeli bir portföy olarak işlev görmesi amaçlanmıştır ve portföyün tüm kullanıcılar için aynı olacağı başlangıç varsayımdır. Bununla birlikte, ölçeklenebilirliği veya niteliği dikkate alındığında belirli denetimler için grupta değişiklikler yapmanın yararları deneyim ve araştırma ile görülecektir. PCAOB, farklı sınıflarda yer alan kullanıcıların farklı seviyelerde denetim kalitesi göstergeleri verilerine ulaşma imkanına sahip olacağını belirtmiştir (PCAOB, 2015: 18).

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetim kalitesi ve kaliteyi etkileyen faktörler, akademisyenlerin, sektördeki uygulayıcıların ve düzenleyici kurumların uzun zamandır ilgisini çeken konulardandır. Denetim kalitesini artırma hedefi, standart belirleme faaliyetlerinin temelini oluşturmakta ve denetimin kalitesi ile ilgili endişeler, düzenleyici otoritelerin incelemelerinin ve diğer eylemlerinin gerekçeleri arasında yer almaktadır (IFIAR, <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=6632>).

Denetim kalitesi konusundaki mevcut bilgileri düzenlemek ve denetim şirketleri tarafından sağlanan denetim kalitesi düzeyini ölçmek, değerlendirmek ve kritik etmek için bir model sağlamak amacıyla çeşitli çerçeveler geliştirilmektedir. Denetim kalitesini tanımlamaya, ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik bu projeler, denetim standartlarını belirleyen kurum ve kuruluşlar ile denetim şirketlerinin gündeminde yer almaktadır (Christensen vd., 2016: 1648).

Denetim kalitesi göstergelerinin belirlenmesi ve çerçeve oluşturulması hakkında kapsamlı bir temel sağlamak ve dünyadaki mevcut durumu açıklamak amacıyla dünya genelinde çeşitli düzenleyici kurumlar ve gözetim kurumları tarafından geliştirilen denetim kalitesi çerçevelerini incelemek bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

3. DÜZENLEYİCİ KURUMLAR TARAFINDAN GELİŞTİRİLEN ÇERÇEVELER

3.1. ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)

PCAOB'nin 2002 yılı Sarbanes-Oxley Yasası kapsamındaki sorumlulukları, denetim kalitesinin iyileştirilmesine ve böylece yatırımcılara fayda sağlamaya yöneliktir.

Kurul bu çabanın önemli bir parçası olarak, Denetim Kalitesi Göstergeleri Projesini hayata geçirmiştir (PCAOB, <https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/ProjectsOther/Pages/AQI.aspx>).

Ekim 2008'de, ABD Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Danışma Komitesi¹, sürdürülebilir bir denetim mesleği oluşturma ve finansal tablolarda şeffaflık ve güveni teşvik etme amacıyla bir final raporu yayınlamıştır. Rapor, finansal tabloların ve denetim raporlarının şeffaflığını artırmak için pek çok tavsiye içermekte ve kullanıcıların denetim kalitesini gözlemleme becerisini artırmaya odaklanmaktadır. Bu doğrultuda PCAOB'ye denetim kalitesinin tanımlanması, temel göstergeler geliştirilmesinin uygulanabilirliği ve bu göstergelerin sonuçlarının kamuya paylaşılmasının gerekip gerekmediği konularının araştırılmasını önermiştir (ABD Hazine Bakanlığı, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/hp1159>). PCAOB ise, bir nicel göstergeler seti oluşturmak amacıyla 2013 yılında *2012-2016 Stratejik Planı*²'nda öncelikli bir konu olarak yer verdiği denetim kalitesi göstergeleri projesini başlatmıştır.

Temmuz 2015'te yayınlanan *Denetim Kalitesi Göstergelerine İlişkin Konsept Yayın No. 2015-005*³ ile Tablo 2'de yer alan yirmi sekiz potansiyel denetim kalitesi göstergesi denetim profesyonelleri, denetim süreci ve denetim sonucu olmak üzere sınıflandırılmıştır. Göstergeler, denetim sözleşmesi, denetim şirketi ve hatta ulusal düzeyde ölçülebilmesi amacıyla, raporun ekinde nasıl hesaplanabileceklerine ilişkin örnekler yer almaktadır.

PCAOB'nin araç olarak tasarladığı göstergeler üç prensip üzerine oluşturulmuştur. Bunlar (PCAOB, 2015: 6-7):

- Mümkün olduğu kadar sayısal olması,
- Kullanıcıların kritik sorularına cevap verebilecek veri üretmesi,
- Bir bütün olarak denetim kalitesinin dengeli puan kartı işlevini yerine getirmesidir.

¹ Advisory Committee on the Auditing Profession (ACAP)

² Strategic Plan: Improving the Relevance and Quality of the Audit for the Protection and Benefit of Investors, 2012- 2016 CA

³ Concept Release on Audit Quality Indicators No. 2015-005

Tablo 2. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

DENETİM PROFESYONELLERİ	Uygunluk	1. Personel kaldırıcı 2. Denetim ortaklarının iş yükü 3. Kıdemli denetçi ve diğer denetim personelinin iş yükü 4. Teknik muhasebe ve denetim kaynakları 5. Özel bilgi ve uzmanlığa sahip kişiler
	Yeterlik	6. Denetim personelinin tecrübesi 7. Denetim personelinin sektör uzmanlığı 8. Denetim personeli devir hızı 9. Hizmet merkezlerinde yürütülen denetim işinin miktarı 10. Denetim personeli başına eğitim saati
	Odaklanılan Alanlar	11. Denetim saati ve risk alanları 12. Denetim saatinin farklı denetim aşamalarına dağılımı
DENETİM SÜRECİ	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	13. Denetim şirketi personeline gerçekleştirilen bağımsız anket sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite derecelendirmeleri ve ücretler 15. Denetim ücreti, çabası ve müşteri riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık gerekliliklerine uyum
	Altyapı	17. Kaliteli denetimi destekleyen altyapı yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	18. Denetim şirketi iç kalitenin gözden geçirilmesi sonuçları 19. PCAOB inceleme sonuçları 20. Teknik yetkinlik testi
DENETİM SONUÇLARI	Finansal Tablolar	21. Hata nedeniyle finansal tabloların yeniden düzenlenme sıklığı ve etkisi 22. Hile ve diğer finansal raporlama suiistimalleri 23. Finansal raporlama kalitesi ölçüleri ile denetim kalitesini belirleme
	İç Kontrol	24. İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. İşletmenin sürekliliği sorunlarının zamanında raporlanması
	Denetçi ve Denetim Komitesi İlişkisi	26. Denetim komitesi üyelerine uygulanan bağımsız anket sonuçları
	Yaptırım ve Davalar	27. Denetim şirketi aleyhine açılan PCAOB ve SEC davaları 28. Denetim şirketi aleyhine açılan özel davalar

Kaynak: (PCAOB, 2015: 13)

Aralık 2015 tarihli Daimi Danışma Grubu (SAG) toplantısında gösterge sayısının çok olduğu, denetim sözleşmesi düzeyinde göstergelerin daha kullanışlı olduğu ifade edilmiştir. Şirket düzeyinde, nasıl hesaplandıkları bilgisini de içerecek şekilde göstergelerin şeffaflık raporlarında sunulabileceği hususunda anlaşmaya ulaşılmıştır. Yatırımcıların kullanımı için birtakım göstergenin sunulmasının zorunlu tutulması gerektiği, ancak genel olarak gönüllülük esasının benimsenmesinin uygun olduğu açıklanmıştır.

Kurul, denetim kalitesi göstergeleri projesinin sonuçlanmadığını açıklamakta ve daha yönetilebilir ve etkili bir sete ulaşılacak şekilde geliştirilmesini hedeflemektedir (PCAOB, 2015: 2). Hangi göstergelerin ne oranda kamuoyu ile paylaşılması, hangi denetim şirketlerinin en azından başlangıçta projeye dahil edilmesi gerektiği gibi sorular, cevap bulmak üzere projede yer almaya devam etmektedir. Proje ile ilgili ilginç bir husus, PCAOB'nin daha da azaltılmasını hedeflediği göstergelerle ilgili 2015 yılından günümüze kadar herhangi bir ilerleme kaydetmemiş olmasıdır.

3.2. ABD Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ)

Özerk bir kamu politikası kuruluşu olan ve sermaye piyasalarında yatırımcı güvenini ve kamu güvenini artırmayı amaçlayan Denetim Kalitesi Merkezi⁴ (CAQ), denetim şirketlerinin yüksek kaliteli bağımsız denetimler gerçekleştirmelerini teşvik etmekte, eylem ve müdahale gerektiren kritik sorunların görüşülmesi için paydaşlarla işbirliği yapmakta ve bağımsız denetim şirketlerinin tarafsızlığını, etkinliğini ve dinamik piyasa koşullarına karşılık vermesini destekleyen politika ve standartları savunmaktadır (CAQ, <https://www.theqaq.org/news/caq-framework-aims-assist-accounting-firms-enhance-disclosures-about-audit-quality/>).

Bu doğrultuda CAQ 2012 yılında denetim kalitesini tanımlamak ve ölçmek üzere çalışmalarına başlamıştır. İlki 2014'te denetim komitesi üyeleriyle gerçekleştirilen yuvarlak masa toplantıları aracılığıyla CAQ, denetim komitesi üyelerinin denetim kalitesi göstergelerine bakış açılarını ölçmüştür (CAQ, 2016: 4-5). Aynı yıl çalışmaya dahil edilen denetim komiteleri tarafından denenecek olan potansiyel denetim kalitesi göstergeleri setine yer verilen *Denetim Kalitesi Göstergelerine İlişkin CAQ Yaklaşımı*⁵ (*Yaklaşım*) yayınlanmıştır. CAQ, bu denetim kalitesi göstergelerini denetim kalitesi müzakerelerinde bir başlangıç noktası olarak düşünmüş ve bunların kullanılabilirliğini test etmeye ve geri bildirim istemeye devam etmiştir (CAQ, 2014).

2019 yılında ise, üye şirketlerle danışılarak geliştirilen potansiyel denetim kalitesi göstergeleri setinin son hali *Denetim Kalitesi Açıklama Çerçevesi*⁶ yayınlanmıştır. Çerçeve, şeffaflık raporlarını veya denetim kalitesi raporlarını geliştirirken denetim şirketlerine yardımcı olmayı hedeflemektedir. Ayrıca üç temel ilkeye bağlıdır:

- Gönüllü ve açıklayıcıdır (kural koyucu veya her şeyi kapsayıcı olmanın aksine),
- Esneklik, firmalara en uygun bilgiyi uyarlama yeteneği vermektedir,
- Sözleşme düzeyinden ziyade şirket düzeyinde bir kalite kontrol sisteminin açıklanmasıyla ilgilidir (CAQ, 2019: 4).

Denetim kalitesi göstergelerini hesaplayarak açıklayacak bir denetim şirketi;

- Göstergelerin amacını ve nasıl hesaplandığını (Şeffaflık),
- Belirli bir göstergenin neden artık sunulmadığını veya daha önce rapor edildiğinden beri hesaplama yönteminde bir değişiklik olup olmadığını (Tutarlılık),
- Göstergeleri mümkünse aynı şekilde açıklamayı düşünmelidir (Karşılaştırılabilirlik) (CAQ, 2019: 4).

Anılan kapsayıcı ilkelere dayalı olarak Çerçeve, aşağıda Tablo 3'te listelenen denetim kalitesinin altı unsuru için odak noktaları ve şirket düzeyinde denetim kalitesi göstergelerine ilişkin belirli örnekleri sunmaktadır.

⁴ Center for Audit Quality (CAQ)

⁵ CAQ Approach to Audit Quality Indicators

⁶ Audit Quality Disclosure Framework

Tablo 3. Denetim Kalitesinin Unsurları ve Şirket Düzeyinde Örnek Denetim Kalitesi Göstergeleri

Unsur	Odak Noktaları	Denetim Kalitesi Göstergeleri ve Diğer Kalite Verisi
Liderlik, Kültür ve Yönetişim	Denetim kalitesinin şirket yönetimi için ne anlama geldiği, bu görüşlerin organizasyon genelinde nasıl paylaşıldığı ve şirketin mesajlarının etkinliğini nasıl değerlendirdiği	Denetim kalitesiyle ilgili anket veya odak grup sonuçları
	Şirketin denetim kalitesi vurgusuna nasıl katkıda bulunduğu ve denetçinin sermaye piyasalarındaki önemli rolüne nasıl yanıt verdiği de dahil olmak üzere, şirketin yönetim ve raporlama yapısı	Şirket yönetiminin yapısı (demografik çeşitlilik dahil)
		Denetim kalitesinin gözetiminden sorumlu kilit ortakların ve liderlerin biyografileri
		Şirketin raporlama yapısı
		Denetim kalitesinin gözetiminden sorumlu komitenin(lerin) tanımı
Etik ve Bağımsızlık	Şirketin sözleşme ve şirket düzeyinde bağımsızlık gerekliliklerine uyumu izlemeye yönelik süreçleri	Her yıl şirket içi bağımsızlık incelemeleri için seçilen profesyonellerin ve/veya denetim sözleşmelerinin yüzdesi
Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	Potansiyel bir müşteriyi kabul etmeyi veya mevcut bir denetim müşteri ilişkisinin devamını değerlendirmeye yönelik şirket politikaları ve prosedürleri	Müşteri işletme risk değerlendirme süreçleri ve prosedürleri
Sözleşme Ekibi Yönetimi	Şirketin, nitelikli personeli işe alma, elde tutma ve terfiye yönelik yaklaşımı ve bu yaklaşımın denetim kalitesi ve şirketin kalite kontrol sistemi ile nasıl ilişkili olduğu	Personel düzeyi bazında ortalama yıllık personel devir hızı (yüzde olarak ifade edilir)
	Şirketin eğitimi, denetim standartlarında (etik ve bağımsızlık dahil), denetim metodolojisinde ve proje yönetimi becerileri gibi diğer yetkinliklerde gerekli görülen yeterliliği geliştirmek için nasıl tasarladığı	Personel düzeyi bazında ortalama yıllık sürekli mesleki eğitim saatleri (Muhasebe, denetim, sektöre özel ve etik ve bağımsızlık eğitimi dahil olmak üzere)
	Sektör uzmanlığı da dahil olmak üzere belirli bir işletmeyi denetlemek için uygun bilgi, beceri ve yeteneklere sahip personeli görevlendirmek üzere tasarlanmış şirket düzeyinde politikalar ve prosedürler	Personel düzeyine göre meslekte ortalama yıl sayısı (şirket genelinde)
	Sorumlu ortak ve diğer personelin iş yükünün uygun sürelerde olup olmadığının gözetimi için hazırlanan prosedürler	Denetim ekibi üyesinin denetime ayırdıkları saatlerin yüzde kaldıraç oranları (örneğin, sorumlu ortağın toplam personele, baş denetçinin toplam personele oranı) veya her bir personel düzeyinde denetim saatlerinin toplam denetim saatlerine yüzdesi

		Her bir personel düzeyinde standart çalışma haftasını aşan ortalama çalışma saatleri
	(Var ise) muhasebe, denetim, etik, bağımsızlık ve risk yönetimi konularında uygun istişareyi sağlamak için yeterli kaynakları nasıl sağladığı da dahil olmak üzere denetim kalitesini artırmak için denetim şirketinin şirketi içi ve dışı uzmanlardan, paylaşılan hizmet merkezlerinden ve teknik kaynaklardan nasıl faydalandığı	Uzmanlar tarafından gerçekleştirilen toplam denetim saatlerinin yüzdesi (bilgi teknolojisi, vergi ve değerlendirme gibi) Paylaşılan hizmet merkezleri tarafından gerçekleştirilen toplam denetim saatlerinin yüzdesi Teknik destek rollerinde (örn. ulusal ofis veya benzeri kurum) hizmet veren ortakların denetim ortaklarının sayısına oranı
Denetim Performansı	Şirketin denetim kalitesini iyileştirmek için araçları ve teknolojileri nasıl tasarladığı ve/veya kullandığı	Teknoloji aracının kullanıldığı denetimlerin yüzdesi (aracı tanımlayın)
	Şirketin istişare politikası ve hangi durumlarda istişareyi gerekli gördüğü	Denetim sözleşmesi başına ortalama istişare sayısı, toplam istişare sayısı ve/veya türe göre istişare sayısı
	Denetim ekibinin gözden geçirilmesi faaliyetini tamamlayıcı nitelikte, denetim raporunun düzenlenmesinden önce gerçekleştirilen kalitenin gözden geçirilmesi prosedürleri ve bunların denetim kalitesine nasıl katkıda bulunduğu	Toplam kalitenin gözden geçirilmesi saatleri (rapor yayınlanmadan önce), toplam denetim saatlerinin yüzdesi olarak kalitenin gözden geçirilmesi saatleri (rapor yayınlanmadan önce) veya kalitenin gözden geçirilmesine tabi denetim sayısı (rapor yayınlanmadan önce)
İzleme	Kalitenin gözden geçirilmesi ve incelemelerin (gözetim faaliyetlerinin) kapsamı ve niteliği	Yıllık bazda kalitenin gözden geçirilmesine ve gözetime tabi olan denetim sayısı ve inceleme bulgularına ulaşılan denetim sayısı Finansal tabloların yeniden düzenleme sayısı ile yüzdesi ve sektöre ve yeniden düzenleme türüne göre eğilimler

Kaynak: (CAQ, 2019)

CAQ, paydaşların denetim kalitesiyle ilgili bilgilerin nasıl ölçüleceği ve iletileceği konusunda farklı görüşlere sahip olabileceğini belirtmektedir. Buna göre, denetim kalitesinin tek belirleyicisi olarak tek bir gösterge veya gösterge seti öngörülmektedir. Bununla birlikte, CAQ bir bütün olarak ele alındığında denetim kalitesi göstergeleri setini, bir denetim şirketinin kalite yönetim sistemine faydalı bilgiler ve ilave şeffaflık sağlayacak bir araç olarak görmektedir (CAQ, 2019: 19).

3.3. Hollanda Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)

Hollanda Muhasebeciler Meslek Kuruluşu olarak görev yapan NBA (IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/royal-nederlandse-beroeps-organisatie-van-accountants>) ilk olarak 2014 yılında, *In The Public Interest* başlıklı Hollanda'da denetim kalitesini ve bağımsızlığını artırmak amacıyla bir rapor yayınlamıştır. Denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında veya yıllık raporlarında yer alması için 37 adet denetim kalitesi göstergesinin bir listesi

yayınlanmıştır. Bunu takiben, NBA Mart 2016'da *Denetim Kalitesi Faktörlerinin Açıklanması*⁷ adı ile daha az göstergenin yer aldığı bir listeyi içeren uygulama notu, genel ve denetim şirketine özgü denetim kalitesi göstergeleri ve bunların raporlanmasını düzenlemiştir.

NBA, denetim şirketlerinin performanslarını kendi denetim kalitesi hedefleri doğrultusunda ölçmek ve değerlendirmek için bir dizi denetim kalitesi göstergesinin raporlanması gerekliliğini vurgulamaktadır. Denetim kalitesi raporuna ek olarak, paydaşların denetim şirketinin kalite kontrol sistemini daha iyi anlamalarına yardımcı olmak için, şirketlerin aşağıdaki hususları da bir raporda açıklamasını önermektedir:

- Denetim kalitesi göstergesinin kalite hedefine nasıl katkıda bulunduğuna dair bir açıklama,
- Denetim kalitesi göstergesinin nasıl ölçüldüğüne dair bir açıklama,
- Denetim kalitesi göstergesinin amacı,
- Hedef ve zaman içindeki gelişmelerle ilgili olarak gerçekleştirilmesi.

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemi ve genel olarak denetim kalitesi anlayışı hakkındaki bilgileri şeffaflık raporunda da sunabilmektedir. Tablo 4'te detaylarına yer verilen 14 denetim kalitesi göstergesi; denetim kalitesine yapılan yatırımlar (girdi), denetim gerçekleştirilirken kalitenin nasıl sağlandığı (süreç) ve sonuçlar (çıkıtı) ile ilgilidir.

Tablo 4. NBA Denetim Kalitesi Girdi, Süreç ve Çıktı Göstergeleri

Girdi Göstergeleri		
1	Ortakların İş Yüğü	Ortakların (veya yöneticilerin) denetime ayırdıkları saat/ Toplam çalışma saati
2	Personel İş Yüğü	TZE ⁸ başına denetim saati/ TZE başına diğer hizmetlere ayrılan toplam saat TZE başına denetim saati/ TZE başına diğer hizmetlerin her birine ayrılan saat
3	Yeni denetim metodolojisi ve araçlarının geliştirilmesine yatırım	Teknoloji ve metodolojiye yapılan yatırım tutarı/ Yıllık denetim geliri
4	Eğitim Saati	Denetim personeli başına eğitim ve öğretime harcanan ortalama saat (iç ve dış eğitim) Eğitim ve öğretime harcanan toplam saat/ toplam denetim personeli sayısı
5	Personel Devir Hızı	Devir oranı; ortaklar, kıdemli denetçiler, temel yeteneklerine göre diğer denetçiler vb. özellikler için ayrı ayrı hesaplanmalıdır.
6	Personel Memnuniyet Anketi	Rehberlik ve denetim kalitesi ile ilgili konularda çalışan memnuniyeti anketlerinin sonuçları

⁷ Disclosure of Audit Quality Factors

⁸ Tam- Zamanlı Eşdeğer (FTE: Full- Time Equivalent): Tam zamanlı eşdeğer, çalışan kişileri, haftada farklı sayıda saat çalışabilseler de karşılaştırılabilir kılacak şekilde ölçmek için kullanılan bir birimdir. Birim, bir çalışanın ortalama çalışılan saat sayısı ile tam zamanlı çalışan ortalama saat sayısı karşılaştırılarak elde edilmektedir. Bu nedenle tam zamanlı bir kişi bir TZE olarak sayılırken, yarı zamanlı bir çalışan çalıştığı saatlerle orantılı olarak puan almaktadır. Örneğin, tam zamanlı çalışmanın 40 saatten oluştuğu haftada 20 saat çalıştırılan bir yarı zamanlı çalışan, 0,5 FTE olarak sayılmaktadır. (Eurostat, [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Full-time_equivalent_\(FTE\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Full-time_equivalent_(FTE)))

Süreç Göstergeleri

7	Denetimi desteklemek için harcanan TZE sayısı veya saat (Teknik destek pozisyonları, Uyum ve Bağımsızlık)	Denetimi desteklemek için harcanan saat (TZE sayısı)/ Toplam denetim saati (toplam TZE sayısı)
8	Muhasebe ve Denetim İstişare Oranı	Muhasebe ve denetim istişare Sayısı/ Toplam denetim sözleşmesi sayısı
9	Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmelerin Yasal Denetimlere Oranı	Denetçi raporu öncesi denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmelerin ve diğer incelemelerin sayısı/ Yasal denetimlerin sayısı
10	Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmelerin Denetim Süresine Oranı	Denetçi raporu öncesi denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeler ve diğer incelemeler için harcanan saat/ Gözden geçirmelerin gerçekleştirildiği denetimlere harcanan toplam denetim saati
11	Teknik Kaynak Destek Oranı	BT uzmanları ve diğer uzmanların denetimde harcadığı saat/ toplam denetim saati

Çıktı Göstergeleri

12	İç ve Dış Kalite İncelemeleri Oranı	Denetçi raporu sonrası iç ve dış kalite incelemelerinin sayısı/ Toplam denetçi raporu sayısı
13	Bağımsızlık	Bağımsızlık ihlalleri sayısı (içeriden bildirilen)/ Toplam çalışan sayısı
14	Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Düzeltilen Önemli Yanlışlık Oranı	Denetlenmiş finansal tablolarda tespit edilerek düzeltilen önemli yanlışlıkların sayısı/ Toplam denetçi raporu sayısı

Kaynak: (NBA, 2016)

Girdilerle ilgili göstergeler; personele yapılan yatırımlar, sözleşmelere denetim için ayrılan zaman, teknoloji ve metodolojiyi içermektedir. Süreçle ilgili göstergeler, denetim şirketinin kalite kontrol sistemini ile ilgili değişkenleri ve iç kontrol sisteminin nasıl izleneceğini kapsamaktadır. Çıktılarla ilgili göstergeler ise, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi dahilinde uygulanan politika ve prosedürlerin sonuçlarını ve etkilerini görmeye yardımcı olmaktadır.

Tablo 5'te görüldüğü üzere uygulama notunda yer verilen denetim kalitesi göstergeleri denetim kalitesinin değerlendirilmesine yardımcı olacak bir araç olarak ve nicel değişkenlerle ifade edilmektedir.

Nisan 2020'de dönemin Maliye Bakanı tarafından denetim reformunun gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla uzmanlar⁹ atanmıştır. Şubat 2022'de çeşitli paydaşlarla yapılan istişareler sonucu geliştirilen ve Tablo 5'te yer verilen 11 denetim kalitesi göstergesi önerilmiştir (Ministerie van Financiën, 2022: 2-3).

⁹Quartermasters: Detaylı bilgi için; <https://faces-online.nl/en/the-dutch-accountancy-sector-time-for-change-faces-online/#:~:text=On%20the%20one%20hand%2C%20the,experimenting%20with%20the%20intermediate%20model>

Tablo 5. Maliye Bakanlığı'nın Teklif Ettiği Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Kalitesi Göstergeleri	1	Bağımsız denetçinin katılımı
	2	Denetimler ve finansal tablolardaki zayıflıklar
	3	Güncel konular: hile ve süreklilik
İşgücü Kalitesi Göstergeleri	4	Kalite artırıcı ölçüler
	5	Kalite kontrol sistemleri
Süreç Göstergeleri	6	Kültür
	7	Denetim ekibi devir hızı
	8	Yenilikçi teknolojiye yapılan yatırımlar
	9	Bütçe aşımı
	10	Çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konularına ayrılan eğitim saatleri
	11	Müşteri memnuniyeti

Kaynak: (Ministerie van Financiën, 2022)

Atanan uzmanlar tarafından önerilen denetim kalitesi göstergeleri Hollanda Maliye Bakanlığı tarafından kabul edildiğinde, zorunlu denetimleri gerçekleştirme lisansına sahip denetim şirketleri belirlenen göstergeleri 2023 yılından itibaren kamuya açıklamak zorunda olacaktır. NBA'nın görevi, denetim şirketlerinden ilgili verileri toplamak ve kamuoyuna açıklamak olacaktır. Gerekli hallerde göstergelerin yaygınlığını ve güncellenmesini izlemek için özel bir komite oluşturulacaktır. Tüm sürecin denetlenmesinden ise AFM sorumlu olacaktır (Ministerie van Financiën, 2022: 3-4).

3.4. İsviçre Federal Denetim Gözetimi Kurumu (FAOA)

AB 8. Direktifi ve Sarbanes- Oxley Yasası gibi uluslararası gelişmeler sonrası İsviçre'de 2007 yılında yürürlüğe giren Denetim Gözetim Yasası'nın (RAG) bir sonucu olarak, Federal Denetim Gözetimi Kurumu¹⁰ (FAOA) denetim mesleğinin gözetiminden sorumlu bağımsız bir sivil toplum kuruluşu olarak kurulmuştur (FAOA, <https://www.rab-asr.ch/#/page/119?lang=de>). FAOA'nın sorumlulukları arasında; denetçilerin ve denetim şirketlerinin onaylanması ve tescili, KAYİK'ler için denetim standartlarının ve denetçiler için mesleki etik standartların kabul edilmesi, gözetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumlara iş birliklerinin yapılması sayılmaktadır (FAOA, <https://www.rab-asr.ch/#/page/116>).

FAOA, denetçilerin/denetim şirketlerinin bağımsızlığını ve yüksek kalitede denetimleri gerçekleştirmek için gerekli profesyonel şüphecilik uygulamalarını sağlamaktan ve böylece denetim hizmetlerinin uygun şekilde yürütülmesi ve denetim kalitesinin sağlanmasından sorumludur (FAOA, <https://www.rab-asr.ch/#/page/116>).

Bu doğrultuda, sunulan denetim hizmetlerinin kalitesini değerlendirmek amacıyla, 2009 yılından itibaren FAOA en büyük dört denetim şirketinden¹¹ elde ettiği KKS 1'in unsurları ile ilgili denetim kalitesi göstergelerini içeren verileri Faaliyet Raporu'nda yayımlamak üzere bir araya getirmeye başlamıştır (FAOA, 2009: 29). Trendleri analiz etmek, riskleri değerlendirmek ve Kurum incelemelerini planlamak amaçlarına yönelik olarak, denetim şirketi sayısı 2011 yılında beşe¹² çıkarılmıştır. Trend analizlerinin yanı sıra, bağımsız denetim şirketleri arasında karşılaştırma yapılmasına da imkan tanımaktadır. Ek olarak, denetim kalitesi göstergeleri, denetim kalitesi üzerindeki olası olumsuz etkilerin zamanında tespit edilmesini de sağlamaktadır (FAOA, 2011: 20).

Dünyada denetim kalitesi göstergelerine artan ilgi nedeniyle, kalitenin karşılaştırılabilirliğini

¹⁰ Federal Audit Oversight Authority (FAOA)

¹¹ Bunlar: EY, KPMG, PwC ve Deloitte

¹² EY, KPMG, PwC ve Deloitte'a BDO eklenmiştir.

sağlamak ve değerini artırmak için 2014 yılında çeşitli göstergeler gözden geçirilmiş ve daha da geliştirilmiştir (FAOA, 2014: 20). Göstergeler; trend analizleri, denetim şirketleri arasında karşılaştırma yapmak ve denetim şirketi incelemeleri planlanırken risk değerlendirmesi gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. 2021 Yıllık Raporu'nda son haline yer verilen denetim kalitesi göstergeleri, Tablo 6'da açıklanan nicel bilgileri içermektedir.

Tablo 6. FAOA Denetim Kalitesi Göstergeleri

1	Denetim Ortağı Başına Yıllık Gelir	
2	Denetim Dışı Ücretlerin Denetim Ücretlerine Oranı	Risk faktörüdür. Bu oran arttıkça çıkar çatışması artmaktadır. Borsada işlem gören ve görmeyen halka açık işletmeler için ayrı hesaplanır.
3	Ortak Başına Personel Sayısı	
4	Eğitim Saatleri	Sürekli mesleki eğitim esastır. Kendi kendine çalışma saatleri hariçtir.
5	Yüzde Olarak Personel Devir Hızı	Çok yüksek bir devir hızı denetim kalitesini düşürebilir. Çünkü bu bir şirketin gerekli yetkinlik ve mesleki bilgiye sahip yeterli sayıda yetenekli personeli olmamasına neden olabilir.
6	Ortalama Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişi Saati	Denetim sözleşme sayısı ile doğru orantılıdır. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin değiştirilmesi veya bir sözleşme edinilmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan çalışma süresi de genellikle ortalamayı artırmaktadır. Borsada işlem gören ve görmeyen halka açık işletmeler için ayrı hesaplanır.
7	Ortalama Sorumlu Denetçi Saati	Denetim sözleşmesine özgü koşullara bağlıdır. Borsada işlem gören ve görmeyen halka açık işletmeler için ayrı hesaplanır.
8	Toplam Denetim Saatinin Yüzdesi Olarak Yabancı Hisseli Denetim Hizmeti Saati	Yabancı hisseli denetim ofislerinden sağlanan denetim hizmeti saati
9	Denetim Başına İstişare Sayısı	Denetim kalitesini artırmak için zorlu veya tartışmalı durumlara karşılık olarak resmi istişareler yapılacaktır.

Kaynak: FAOA (2021: 21-22)

FAOA'nın yayınladığı faaliyet raporlarından anlaşıldığı üzere, denetim kalitesi göstergelerine 2009 yılından beri yer verilmekte olduğu ve denetim şirketlerinden elde edilen verilerin yayınlanarak kamuoyuyla paylaşıldığı görülmektedir. İsviçre'nin nicel değişkenler kullanarak oluşturduğu ve 2009 yılından bu yana başarılı bir şekilde uyguladığı denetim kalitesi göstergeleri seti, Türkiye için önemli bir örnek teşkil etmektedir.

3.5. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC)

Denetim kalite çerçevesi geliştirme konusundaki ilk resmi girişim, 2006 yılında İngiltere'de FRC'nin denetim kalitesinin geliştirilmesi ile ilgili bir müzakere dokümanı¹³ yayımlanması ile yapılmıştır. Kapsamlı müzakerelerden sonra, 2008 yılında beş denetim kalitesi etkeni tanımlanmıştır. Bunlar:

- 1) Denetim şirketinin kültürü,
- 2) Denetim ortaklarının ve personelinin becerileri ve kişisel özellikleri,

¹³ Daha detaylı bilgi için: Promoting Audit Quality, <https://www.frc.org.uk/getattachment/87498b3e-0aec-417c-b804-8b0c461174c8/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality-Nov-2006.pdf>

- 3) Denetim sürecinin etkililiği,
- 4) Denetim raporunun güvenilirliği ve faydalılığı,
- 5) Denetim kalitesini etkileyen denetçilerin kontrolü dışındaki faktörlerdir.

Her etken için FRC, çeşitli denetim kalitesi göstergeleri belirleyerek denetim kalitesi çerçevesi oluşturmuştur. Denetim kalitesi çerçevesinin; şirketlere denetim tekliflerini değerlendirirken, denetim komitelerine bağımsız denetimlerin etkililiği hakkında yıllık değerlendirmeler yaparken, tüm paydaşlara yüksek kaliteli denetimlerin yapılmasını sağlamak için denetim şirketlerinin politika ve faaliyetlerini değerlendirirken ve düzenleyici kurumlara denetim şirketleri ve denetçilerin izlemelerini değerlendirirken ve raporlarken yardımcı olması hedeflenmiştir (FRC, 2008: 1).

Denetim kalitesi etkenlerinden denetim şirketinin kültürü ile ilgili göstergelere örnek olarak; yüksek kaliteye ulaşmanın değerli olduğu, beslendiği ve ödüllendirildiği bir ortam yaratmak, ortakların ve personelin zor problemlerle başa çıkmak için yeterli zamana ve kaynaklara sahip olmasını sağlamak ve müşteri kabulü ve devamı için güçlü sistemler sağlamak verilebilmektedir. Denetim sürecinin etkililiği ile ilgili göstergelere örnek ise, denetim metodolojisi ve araçlarının planlanması, teknik desteğin varlığı ve etik ve bağımsızlık standartlarının uygulanması sıralanmaktadır (Knechel vd., 2013: 388-389).

FRC daha sonra Mayıs 2020 tarihinde yayınladığı *Tematik İnceleme*¹⁴ ile İngiltere'deki en büyük altı denetim şirketi tarafından benimsenen denetim kalitesi göstergelerini karşılaştırmıştır. Denetim şirketleri tarafından kullanılan denetim kalitesi göstergelerini denetim öncesi, denetim sırasında ve denetim sonrasında oluşuna göre sınıflandırmıştır. Buna göre;

- Kişiler (13 gösterge)
- Diğer girdiler (6 gösterge)
- Proje yönetimi (5 gösterge)
- Diğer süreçler (11 gösterge)
- Yönetimin inisiyatifi (6 gösterge)
- Çıktılar (11 gösterge)

Sayılan 52 göstergeden özellikle kişilerle ve çıktılarla (denetim sonuçları gibi) ilgili olanları denetim şirketlerinin tamamı veya çoğu tarafından benimsenmektedir. Ancak, özellikle süreçlerle ilgili olan göstergelerin yalnızca bir veya iki şirket tarafından kullanıldığı anlaşılmıştır.

FRC'ye göre, denetim komiteleri denetçilerini tayin ederken denetim kalitesi göstergelerinden faydalanmalı ve diğer şirketlerle kıyaslama yaparak kaliteyi sürekli olarak değerlendirmelidir. Ayrıca denetim şirketleri içindeki yönetim ve liderlik, kalite odaklı bir kültürü teşvik etmek için denetim kalitesi göstergelerini kullanılmalıdır. Yayımlanan *Tematik İnceleme*, FRC'nin şirketlerin şeffaflık raporlarında yer vermeleri gereken bir dizi temel denetim kalitesi göstergelerinin belirlenmesinin önemine vurgu yapmakta ve denetim şirketlerini göstergelerin açıklanması hususunda teşvik etmektedir.

FRC 2022-25 3 Yıllık Plan'ında da denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili çalışmalarına devam edeceğini açıklamaktadır. Bu doğrultuda Haziran 2022'de yatırımcılar, denetim şirketleri, bağımsız kurullar, akademisyenler ve gözetim kurumları gibi paydaşlarla bir dizi toplantılar gerçekleştirilerek elde edilen on bir denetim kalitesi göstergesini önermektedir. Yukarıda anılan göstergelerin üzerinde çalışılarak elde edilen bu göstergeleri *FRC Danışma Belgesi: Şirket Düzeyinde Denetim Kalitesi Göstergeleri*¹⁵ başlıklı bir danışma belgesi yayımlanarak kamuoyuna görüş almak üzere sunulmaktadır.

¹⁴ Thematic Review

¹⁵ FRC Consultation Document: Firm-level Audit Quality Indicators

Aşağıdaki Tablo 7 FRC tarafından tavsiye edilen ve paydaşların görüşüne sunulan on bir denetim kalitesi göstergesine yer vermektedir.

Tablo 7. FRC Tarafından Tavsiye Edilen Denetim Kalitesi Göstergeleri

Performans Gözetimi ve İyileştirme		
1	Personel Kültür Anketi Sonuçları	Anket sorularına verilen olumlu ve olumsuz yanıtların yüzdesi
2	Denetim Planı Kilometre Taşları	Denetim aşamaları itibarıyla hedeflenen tarihlerde tamamlanan denetimlerin yüzdesi
Kalite Gözetimi		
3	Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi	Kalitenin gözden geçirilmesi saatlerinin toplam denetim saatine yüzde oranı
4	İnceleme Sonuçları - Dış	İncelenen denetimlerin oranı
5	İnceleme Sonuçları - İç	Kalitesi gözden geçirilen denetim sayısının o mali yılda gerçekleştirilen toplam denetim sayısına yüzde olarak oranı
Kaynak Planlaması ve Personel Yönetimi		
6	Denetimlere Sorumlu Ortak Katılımı	Sorumlu ortakların denetime katıldıkları saatin ortalama denetim saatine oranı
7a	Personel Kullanımı	Ortalama personel kullanım oranı (denetçi, kıdemli denetçi vb. düzeyinde). Haftalık çalışılan denetim saatinin sözleşme denetim saatine oranı
7b		Yoğun dönemler için ayrı olarak hesaplanır.
8	Personel Yıpranması	Ayrılan denetim personeli oranları (denetçi, kıdemli denetçi vb. düzeyinde)
Bilgi ve İletişim		
9	Eğitim	Personel başına eğitim saati
Yönetişim ve Liderlik		
10	Çeşitlilik ve Kapsayıcılık	Yönetici pozisyonundaki çalışanların cinsiyet ve etnik yüzdesi

Kaynak: (FRC, 2022a)

FRC 2022 Aralık ayında önerilen göstergelerle ilgili paydaşlardan aldıkları geribildirimleri içeren bir rapor yayınlamıştır. Buna göre yayınlanan çerçevenin paydaşlar tarafından en çok desteklenen yönleri arasında denetim şirketlerinin sayısal göstergeleri açıklamalara yer vererek yayınlayacak olmaları, personel/kültür anketi sonuçları, inceleme sonuçları ve eğitim konularında önerilen spesifik göstergelere yer verilmesi sayılmaktadır. Paydaşlar arasında net bir fikir birliği bulunmayan ve endişelerin dile getirildiği alanlar ise denetimlerin kapsamı ve gösterge verilerinin KAYİK ve diğer işletmelerin denetimleri arasında bölümlendirilmesi ile veri toplama ve raporlama dönemi konularını içermektedir (FRC, 2022b: 4).

3.6. Güney Afrika Bağımsız Denetçiler Düzenleme Kurulu (IRBA)

2017 yılında, Bağımsız Denetçiler Düzenleme Kurulu¹⁶ (IRBA), Güney Afrika'da piyasa güvenini yeniden tesis etme çabalarının bir parçası olarak, denetim şirketleri tarafından denetlenen

¹⁶ Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA)

KAYİK'lerle ilgili olarak IRBA'ya raporlanması amacıyla denetim kalitesi göstergeleri geliştirmek üzere bir proje başlatmıştır (IRBA, <https://www.irba.co.za/news-headlines/press-releases/irba-launches-audit-quality-indicators:-evaluating-audit-quality-and-promoting-transparency-of-audit-firms>). IRBA, 2018 yılında, denetim komitesi başkanları ve denetim şirketleriyle nihai listesinde 13 adet denetim kalitesi göstergesi yer alan çalıştaylar ve toplantılar düzenlemiştir. Bundan sonraki adımlarda, denetim kalitesi göstergelerine ait verilerin bütünlüğünün nasıl iyileştirileceğine ve rapor edilen denetim kalitesi göstergelerinin nasıl yorumlanıp analiz edileceğine odaklanılması planlanmaktadır. Ayrıca hazırlanacak raporun, denetim komiteleri tarafından kullanılması amaçlanmaktadır (IRBA, 2019: 32-33).

IRBA tarafından bağımsızlık, denetim süresi, gözden geçirme, iş yükü ve diğer olmak üzere beş kategoriye ayrılan denetim kalitesi göstergeleri 2020 yılında eklenen yeni gösterge ile birlikte aşağıda Tablo 8'de detaylandırılmaktadır.

Tablo 8. IRBA Denetim Kalitesi Göstergeleri

Bağımsızlık		
1	Denetim Dışı Ücretler (%)	Denetim dışı faturalandırılan ücretlerin toplam faturalandırılan denetim ücretlerine yüzde olarak oranı (Tamamlanan denetimler için)
2	Alınan Ücretler (Recovery) (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan toplam denetim ücretlerinin tahsil edilen/alınan toplam denetim ücretlerine oranı
Denetim Süresi		
3	Şirket Hizmet Süresi (yıl)	Denetim müşterisine denetim hizmeti verilen ortalama yıl
4	Ortak Tecrübesi (yıl)	Ortağın ortalama görev süresi
Gözden Geçirme		
5	Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişi Saati (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan denetimin kalitesini gözden geçiren kişi saatinin toplam denetim saatine oranı (Tamamlanan denetimler için)
6	Şirket Gözden Geçirme Süreçleri	Niteliği, kaç ortağın kapsandığı ve sıklığı dahil olmak üzere denetimin kalitesini gözden geçirmenin açıklaması ve sonuçları
7	Gözden Geçirmelerin Sonuçları (%)	Gözden geçirmeye tabi olan sorumlu ortak derecelendirme sonuçlarının ortalama yüzdesi (sorumlu ortaklar yıllık derecelendirme süreci sonunda 1, 2 ya da 3 puan almaktadır.)
8	Ortak Kapsamı (Coverage)	Gözden geçirmeye tabi olan sorumlu ortakların yüzdesi (yıllık)
İş Yükü		
9	Sorumlu Ortağın Rolü (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan sorumlu ortak saatlerinin faturalandırılan toplam denetim saatlerine oranı (Tamamlanan denetimler için)
10	Kıdemli Denetçi Gözetimi (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan toplam kıdemli denetçi saatlerinin toplam denetim saatine oranı (Tamamlanan denetimler için)
Diğer		
11	Kontrol Kapsamı: Uzman Personel Sayısı	Uzman personel (muhasabe, denetim ve risk) sayısının ortak sayısına oranı
12	Teknik Kaynaklar: Ortak	Sorumlu ortak sayısının teknik ortağına oranı
13	Eğitim	Önceki dönem uzman personele verilen toplam eğitim saatinin önceki dönem ortalama uzman personel sayısına oranı
14	Personel Devir Hızı	Toplam şirketten ayrılan personel sayısının o yıl için ortalama personel sayısına oranı (sorumlu ortak, kıdemli denetçi ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişi için ayrı olarak hesaplanır.)

Kaynak: (IRBA, 2019; IRBA, 2020)

Bir numaralı göstergenin yüksek hesaplanması, denetim şirketinin vergilendirme ve danışmanlık gibi denetim dışı hizmetler için daha fazla ücret aldığı göstermektedir. İkinci göstergenin düşük bir değer alması, şirketin gerçek hizmetleri için daha az ücret aldığı ya da denetimde zamanın verimsiz biçimde boşa harcandığını göstermektedir. İlk iki gösterge bağımsızlıkla ilgilidir.

Üçüncü ve dördüncü göstergeler denetim süresi kategorisinde yer almaktadır. Üç numaralı gösterge olan denetim süresi uzadıkça bağımsızlık tehdidi büyüyecektir. Diğer taraftan denetim süresi

kısıldıkça müşteri ile ilgili deneyim ve bilgi eksikliği riski artacaktır. Dört numaralı gösterge ortağın kaç yıllık tecrübeye sahip olduğunun bir göstergesidir.

Diğer kategori, gözden geçirmedir. Bu kategoride yer alan beş numaralı gösterge arttıkça, denetimin kalitesini gözden geçiren kişi denetime daha fazla dahil olacak ve daha fazla sayıda önemli muhakeme alanını gözden geçirecektir. Kalite kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ile ilgili olan altıncı gösterge sonuçları ve sorumlu ortakların gözden geçirilmesi ile ilgili olan yedinci gösterge sonuçları, şirket dışı inceleme sonuçlarıyla da karşılaştırılarak denetim kalitesinin gözden geçirilmesi süreci hakkında bilgi verecektir. Sekizinci gösterge ortak kapsamı yüzdesi arttıkça, denetim kalitesindeki eksiklikleri tespit etme olasılığı yükselecektir.

İş yükü kategorisinde sınıflandırılan dokuzuncu gösterge, sorumlu ortağın katılım düzeyinin bir ölçüsünü sağlayacaktır. Daha yüksek katılım oranları, sorumlu ortağın denetime daha fazla dahil olduğunu gösterecek ve denetim kalitesi daha yüksek olacaktır. Diğer bir açıdan ise, yüksek katılım oranı, yetersiz veya deneyimsiz bir denetim ekibini veya denetimin uygulanması ile ilgili diğer sorunları işaret edecektir. Bu oran, diğer iş yükü göstergesi olan kıdemli denetçi gözetim oranı ile ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişi saatleri oranı ile karşılaştırılabilir. Onuncu göstergenin yüksek olması kıdemli denetçinin gözetiminin yüksek olması anlamına gelirken, diğer taraftan, sorumlu ortağın katılımının düşük olması ya da denetim ekibinin yetersizliğinden de kaynaklanabilecektir.

Yukarıda sayılanlar dışında diğer kategorisinde yer alan kontrol kapsamı: uzman personel sayısı göstergesi, ortakların denetim şirketindeki küçük denetim ekibi üyelerini denetleme kapasitesini ve denetim ortaklarının profesyonel destek düzeyini gösterecektir. Teknik kaynaklar: ortak göstergesi yüksek ise, bir sorumlu ortağın teknik bir ortak kaynağına erişme oranı düşük olacaktır. Eğitime yapılan yatırım düzeyi, şirketin denetim kalitesini iyileştirmeye ve mesleki bilgiye yaptığı yatırımın bir bulgusu olacaktır. Yeni eklenen son gösterge personel devir hızı ise, denetim ekiplerinin tutarlılığına işaret etmektedir. Bu oranın düşük olması, tutarlı denetim ekipleri ve dolayısıyla denetim kalitesinin geliştirilmesi ve şirket içi mesleki bilginin sürdürülmesi anlamına gelmektedir.

Güney Afrika'da IRBA, 2019 yılında *Geribildirim Raporu*¹⁷ adı ile ilk raporunu, daha sonra 2020 yılında ikinci raporunu yayınlamıştır. Sayısal verilerden oluşan denetim kalitesi göstergeleri, denetim şirketi bazında anonim olarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

3.7. Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Kurumu (ACRA)

Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Kurumu¹⁸ (ACRA), ticari işletmelerin, muhasebe meslek mensuplarının ve kurumsal hizmet sağlayıcılarının sicil kaydı ve düzenlenmesinden, bunlarla ilgili belge ve bilgi toplayarak kamunun aydınlatılmasından, finansal raporlama ile ilgili düzenlemelerden sorumludur (ACRA, <https://www.acra.gov.sg/who-we-are/overview-of-acra>).

2011 yılından başlayarak ACRA, odaklanılması gereken alanları ve düşük kaliteli denetimlerin nedenlerini belirlemek amacıyla Singapur Borsasına kayıtlı işletmeleri denetleyen 14 denetim şirketinden ve bu şirketlerin inceleme faaliyetlerinden faydalanarak denetim kalitesi göstergeleri verileri toplamaya başlamıştır.

Bu süreç sonunda 2015 yılında ACRA, *Denetim Kalitesi Göstergeleri Açıklama Çerçevesi*¹⁹'ni yayınlamıştır. 2016 yılı itibarıyla Singapur'da borsaya kote işletmelerin denetim komiteleri tarafından gönüllü olarak kullanılmak üzere, denetim şirketleri ve denetim komitesi başkanları iş birliği ile sekiz adet kalite göstergesi geliştirilmiştir.

Denetim komitelerinin ihtiyaçlarına daha uygun hale getirmek için göstergeler 2020 yılında güncellenmiştir. Gözden geçirilmiş Çerçeve, 31 Mart 2020 tarihinde veya sonrasında sona eren

¹⁷ Feedback Report

¹⁸ Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)

¹⁹ Audit Quality Indicators Disclosure Framework

dönemler için Singapur'da borsaya kote edilmiş işletmelerin finansal tablolarının denetimleri için denetim şirketleri tarafından gönüllü olarak benimsenmek üzere yayımlanmıştır. Ayrıca, denetim komiteleri tarafından anlamlı analizlere ve denetim şirketleri tarafından sağlanan göstergelerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak için, Çerçeve'ye ek olarak denetim komitelerine göstergelerin nasıl yorumlanması gerektiğine ilişkin rehberlik edecek *Guidance to Audit Committees on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework* ve denetim şirketlerine gösterge verilerini tutarlı bir şekilde hazırlanmasına yardımcı olacak *Guidance to Audit Firms* yayımlanmıştır. Revize Çerçeve, Tablo 9'da açıklanan sözleşme ve/veya şirket düzeyinde yedi denetim kalitesi göstergesinden oluşmaktadır. ACRA ayrıca, iki yılda bir sektör ortalamalarını ve üç ölçüm için sektör aralığı bilgilerini 4 Büyükler ve diğerleri ayırımı yapılarak yayımlamaktadır.

Tablo 9. ACRA Denetim Kalitesi Göstergeleri Çerçevesi

Sözleşme Düzeyinde		
1	Denetim Saati	Her bir denetim aşaması için sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçi saatinin denetim aşamaları itibariyle toplam denetim saatine oranı; denetim aşamaları itibariyle toplam sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçi saati
2	Deneyim	Sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçinin meslekteki deneyim yılı ve sektör deneyim yılı
Sözleşme ve Denetim Şirketi Düzeyinde		
3	Eğitim	Denetçiler tarafından alınan ortalama eğitim saati ve sektör özel eğitim saati
4	İnceleme	ACRA incelemeleri sayısı ve sonuçları, denetim kalitesinin gözden geçirilmesi sayısı ve sonuçları
Denetim Şirketi Düzeyinde		
5	Kalite Kontrol	Kalite kontrol fonksiyonlarında görev alan sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçi sayısı
6	Personel Gözetimi	Sorumlu ortak başına toplam denetim personeli oranı, baş denetçi başına toplam denetim personeli oranı
7	Yıpranma/Aşınma Oranı	Denetim personeli Devir Hızı= Şirketten ayrılan denetçi sayısı/ Toplam denetçi sayısı

Kaynak: (ACRA, 2020)

Denetim kalitesi göstergeleri esas olarak nicel olmakla birlikte uygun olduğu yerlerde nitel bilgi de içermektedir. Göstergelerin bir kısmı sözleşme düzeyinde, bir kısmı şirket düzeyinde ve diğer bir kısmı ise her iki düzeyde de hesaplanmaktadır. Sözleşme düzeyinde hesaplanan denetim kalitesi göstergeleri, denetim komitelerini daha çok ilgilendirmekle birlikte, denetim şirketi düzeyinde göstergeler de bir denetim şirketinin kalite kontrol sistemine genel bir bakış sağlama açısından çok yardımcı olmaktadır. Göstergelerin denetim komiteleriyle özellikle denetim sonlandırıldıktan sonra ve denetçi değişikliği gerçekleştirileceği zamanlarda paylaşılması faydalı bilgi sağlamaktadır.

3.8. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB)

2016 yılında CPAB²⁰, denetim kalitesi göstergelerini kullanmanın faydalı olup olmayacağını ve göstergelerin ne derecede kullanışlı olacağını araştırmak ve uluslararası müzakerelere dahil olmak adına bir denetim kalitesi göstergeleri örnek projesi başlatmıştır. Denetim komitelerinin, işletme yönetimlerinin ve bağımsız denetçiler gibi paydaşlardan oluşan altı kuruluşun dahil edildiği proje 2017 yılında 18 kuruluşa genişletilmiş ve girişimin sonuçları 2018 yılında yayınlanan *Denetim*

²⁰ The Canadian Public Accountability Board (CPAB)

*Kalitesi Göstergeleri Final Raporu*²¹'nda özetlenmiştir. Rapor, örnek olarak aşağıda Tablo 10'da açıklanan denetim kalitesi göstergeleri setini sunmaktadır. Anılan denetim kalitesi göstergelerinin paydaşlar tarafından;

- Proje yönetimi ve kilit denetim risklerinin izlenmesi dahil olmak üzere denetimin gözetimi,
- Denetim kalitesinin ve bağımsız denetçi tarafından sağlanan denetim hizmetlerinin değerlendirilmesi ve
- Bağımsız denetçinin sağladığı katma değer izlenmesi ve yönetilmesi amaçlarıyla kullanılacağı açıklanmaktadır (CPAB, 2018: 3).

Tablo 10. CPAB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Tür	Gösterge	Açıklama Örneği
Denetim Ekibi Göstergeleri	1 Denetim Ekibinin Tecrübesi*	Kilit denetim ekibi üyelerinin denetim deneyimi (yıl)
	2 Eğitim ve Profesyonel Gelişim	Kilit denetim ekibi üyelerinin katıldığı mesleki gelişim ve teknik eğitim sayısı ve türü
	3 Denetim Ekibi Devir Hızı	Kilit denetim ekibi üyesi devir hızı (düzey bazında)
	4 Sorumlu Ortak/ Kıdemli Denetçi Katılımı	Kıdemli denetim ekibi üyelerinin denetim saatinin toplam denetim ekibinin denetim saatine oranı
	5 Sorumlu Ortak İş Yükü	Sorumlu ortakların denetim işyükü (saat) ve sorumluluğu altındaki denetim işi sayısı
Denetim Süreci Göstergeleri	6 Riskli Denetim Alanlarına Ayrılan Denetim Saati*	Denetim ekibi tarafından önemli risk alanlarına ayrılan süre (saat)
	7 Denetim Süreci Zamanlaması*	Denetim aşamaları itibarıyla denetime ayrılan süre (saat)
	8 Denetim Süreci Programı	Denetim süreci içindeki önemli noktalara işaret eden denetim sürecinin tamamlanması için zaman çizelgesi
	9 Denetimde Teknoloji Kullanımı	Kullanım alanları, araç türleri, kullanım süresi gibi teknoloji kullanımı bilgileri
	10 Uzman Personelin Katılımı*	Alanında uzman bilgi ve yetenek sahibi kişilerin denetime katılma süresi (saat)
	11 Hizmet Merkezi	Müşteri işletmede geçirilen denetim süresi (saat)
İşletme Yönetimi Göstergeleri	12 İşletme Yönetimi Verileri*	İşletme yönetiminin denetçiye sunması gereken bilgilerin zamanlaması
	13 Eksikliklerin Giderilmesi	İşletme yönetiminin bildirilen eksiklikleri giderme etkinliği
	14 İç Kontrol Sistemine Güven	İşletme yönetiminin gerçekleştirdiği iç kontrollere duyulan güven
Denetim Şirketi Düzeyinde Göstergeler	15 İnceleme Sonuçları	Sözleşme özelinde ya da şirket genelinde gerçekleştirilen KKS veya gözetim kurumu kapsamındaki incelemeler
	16 Bağımsızlık	Sözleşme özelinde ya da şirket genelinde bağımsızlıkla ilgili bulguların sonuçları
	17 İtibar	Haber ve raporlara dayanan itibar
	18 Yönetim Felsefesi	Denetim personeline gerçekleştirilen anket sonuçlarına göre yönetim felsefesi

²¹ Audit Quality Indicators Final Report

Müşteri Hizmet Göstergeleri	19	Denetim Komitesi ile İletişim	Denetçinin denetim komitesi ve/veya işletme yönetimi ile etkili ve zamanında gerçekleştirdiği görüşmeler
	20	Fikirlerin Paylaşılması	Yönetim ve denetim komitesi ile karşılıklı paylaşılan fikirlerin sayısı ve kalitesi

Kaynak: (CPAB, 2018)

Yukarıda görülmekte olduğu üzere seçilen denetim kalitesi göstergeleri çeşitlilik göstermekte ve beş²² gösterge proje katılımcılarının %75'i tarafından kabul edilmektedir. Rapor ayrıca, denetim komitelerinin ve denetim şirketlerinin benimseyecekleri denetim kalitesi göstergelerini seçerken, değerlendirirken ve raporlarken göz önünde bulundurulması gereken faktörleri de açıklamaktadır.

Proje katılımcıları denetim kalitesi göstergelerinin kullanılmasının; paydaşlar arasında beklentilerin daha iyi anlaşılması, denetimin yürütülmesinde daha iyi koordinasyon ve iş birliğinin sağlanması, daha bilgili ve ilgili denetim komitelerinin oluşması ve sonuç olarak denetim süreci üzerinde daha iyi bir gözetim gibi faydalar sağlayarak denetim kalitesinin artacağı sonucuna ulaşmıştır (CPAB, 2018: 2).

3.9. Japon Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (JICPA)

Japon Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü²³ 2018 yılı Kasım ayında denetim kalitesi hakkında nicel veriler sağlamak amacıyla denetim kalitesi göstergeleri hakkında bir araştırma raporu yayınlamıştır²⁴. Yalnızca Japonca yayınlanan rapor, göstergelerin bir kısmını denetim şirketlerinin açıklaması, diğer kısmını ise denetim ekiplerinin örneğin denetim komitelerine sunmaları için tanımlamıştır. Araştırma raporunda tanımlanan denetim kalitesi göstergeleri Tablo 11'de gösterilmektedir (JICPA, 2019: 37).

Tablo 11. Araştırma Raporunda Tanımlanan Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Şirketleri İçin	
1	Pozisyona göre şirket personelinin bileşimi (%)
2	Sorumlu ortakların, kıdemli denetçilerin ve diğer denetim personelinin oranları
3	Kalite kontrol personeli sayısı
4	Tam zamanlı personelin ve bağımsız denetçilerin iş yükü
5	İç denetim kalite farkındalık anketleri
6	İşten ayrılma oranı
7	Eğitim saatleri
8	Tamamlanan eğitimlerle ilgili anketlerin sonuçları
9	Personel değişimi (yeni transferler, geçici personel vb.)
10	Düzenleyici kuruluş tarafından verilen disiplin cezaları
Denetim Şirketleri ve Denetim Ekipleri İçin	
11	Dış kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen değerlendirmeler
12	Denetim şirketi içi doğrulamalar
13	Bağımsızlık değerlendirmeleri

²² Bu göstergeler; Tablo 10'da yıldız koyulan denetim ekibinin tecrübesi, riskli denetim alanlarına ayrılan denetim saati, denetim süreci zamanlaması, uzman personelin katılımı ve işletme yönetimi verileridir.

²³ Japanese Institute of Certified Public Accountants

²⁴ Yayınlanan araştırma raporu Japonca'dır.

Denetim Ekipleri İçin

14	Sorunların raporlanması (iç kontrol vb. ile ilgili)
15	Denetim ekibi ve sorumlu ortak, kıdemli denetçi vb. tarafından denetim için harcanan toplam saat
16	Denetim ekibinin dağılımı ve deneyim düzeyi

Kaynak: (JICPA, 2019)

Rapor, şirketlerin denetim kalitesi göstergelerini en iyi şekilde sunmanın yaratıcı yollarını bulmalarını teşvik etmekte ve denetim kalitesi göstergelerinin nasıl açıklanabileceğine dair bir örnek sunmaktadır. Uygun şekilde kullanıldığında, denetim kalitesi göstergelerinin ilgili tarafların denetim kalitesini artırma girişimlerine katkı sağlaması, denetim şirketleri ile denetim komiteleri ve diğer paydaşlar arasındaki iletişimin verimliliğine katkıda bulunması ve bağımsız denetçilerin performansını değerlendirmeleri konusunda denetim komitelerine faydalı bilgiler sağlaması beklenmektedir (JICPA, 2019: 37).

3.10. Almanya Denetçiler Enstitüsü (IDW)

Kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan ve kuruluşu herhangi bir Alman yasasına dayanmayan Almanya Denetçiler Enstitüsü²⁵, üyesi olan Alman denetçilerin ve denetim şirketlerinin çıkarlarını gözetmeyi amaçlamaktadır (IDW, <https://www.idw.de/the-idw>). Bu doğrultuda IDW, Aralık 2021 tarihinde Almanca olarak yayınladığı bir raporunda, denetim mesleğinin bakış açısından denetim kalitesini neyin oluşturduğunu, bunun nasıl ölçülebileceğini ve değerlendirilebileceğini açıklamaktadır. Rapor, denetim kalitesini değerlendirmek üzere denetim kalitesi göstergelerini seçerken hangi kriterlerin uygun olabileceğini göstermektedir. Ayrıca, denetim kalitesi göstergelerini yorumlarken dikkate alınması gereken çeşitli yönleri sunmaktadır (IDW, <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-veroeffentlich-positionsapier-zur-kommunikation-ueber-pruefungsqualitaet/133792>).

Tablo 12’de IDW tarafından önerilen denetim kalitesi göstergeleri kategoriler itibariyle listelenmektedir. Göstergeler, her bir kategori için denetim şirketi veya sözleşme ile ilgili olarak sınıflandırılmaktadır.

Tablo 12. IDW Denetim Kalitesi Göstergeleri

Kategori	Gösterge
Kalite Kültürü	1 Yönetişim
	2 Liderlik (tone at the top)
	3 Mesleki şüphecilik ve bağımsızlık
Personel Kalitesi	4 Mesleki bilgi
	5 Sektör uzmanlığı
Süreç Kalitesi	6 İnsan kaynakları ve teknik kaynaklar
	7 Katılım
	8 Bilgi teknolojileri sistemleri ve denetim araçları
	9 Denetim sürecinin uygunluğu
	10 Kalite yönetimi süreci
İletişim	11 Denetim komitesi ile iletişim
	12 Müşteri işletme yönetimi ile iletişim

Kaynak: (IDW, 2021)

²⁵ Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Institute of Public Auditors in Germany, Incorporated Association)

IDW tarafından yayınlanan denetim kalitesi göstergelerinden;

- Yönetişim: Yönetim ve gözetim yapılarının denetim kalitesini artıran nitelikte olmasını,
- Liderlik: Yönetimin denetim kalitesine bağlılığını (tone at the top),
- Mesleki Şüphencilik ve Bağımsızlık: Özellikle mesleki şüphencilik ve bağımsızlık gereklilikleri dahil olmak üzere etik ilkelere uyumu sağlamak için uygun ve etkili düzenlemeleri ve ölçüleri,
- Mesleki Bilgi: İlgili niteliklere ve mesleki bilgiye sahip personelden oluşan denetim ekibinin dağılımı ile birlikte diğer alanlardaki teknik uzmanların varlığını ve bileşimini,
- Sektör Uzmanlığı: Sektör uzmanlığı ve denetim ekibinin yasal ve ekonomik ortam, organizasyon yapısı ve iş süreçleri ile riskleri dahil olmak üzere müşteri işletmenin iş modeline ilişkin bilgisini,
- İnsan ve Teknik Kaynaklar: Teknik personelin ve teknik bilginin zaman ve mekan olarak uygunluğunu,
- Katılım: Sorumlu denetçinin denetim sürecine katılımını ve denetim ekibine uygun rehberlik ve gözetimini,
- Bilgi Teknolojileri Sistemleri ve Denetim Araçları: Denetimi gerçekleştirmek ve ilgili paydaşlara işlevlerini yerine getirmelerinde ek destek sağlamak için müşterinin süreçlerine uyarlanabilecek teknolojik kaynakların varlığını,
- Denetim Sürecinin Uygunluğu: Müşteriye özel (risk odaklı) bir denetim sürecini organize ve koordine etme becerisini,
- Kalite Yönetimi Süreci: Denetim kalitesini kontrol etmek, izlemek ve iyileştirmek için etkin bir süreçle sahip olunmasını,
- Denetim Komitesi ile İletişim: Denetim komitesi ile kurulacak zorunlu iletişim konularının ötesinde muhasebe ve denetimle ilgili konularda ihtiyaçlara göre şekillendirilmiş açık ve proaktif iletişimi,
- Müşteri İşletme Yönetimi ile İletişim: Denetimin durumu ve gerekirse doğrudan denetimin bir parçası olmayan konular hakkında açık ve devamlı iletişimi ifade etmektedir (IDW, 2021: 14-15).

Denetim kalitesi için genel kabul görmüş bir tanımın eksikliğini vurgulayan makale, denetim kalitesi göstergelerinin nicel boyutlarla sınırlı olamayacağını, aynı zamanda nitel faktörleri de ele alması gerektiğini belirtmektedir (IDW, 2021).

3.11. Portekiz Sermaye Piyasası Kurulu (CMVM)

Bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminden de sorumlu olan Portekiz Sermaye Piyasası Kurulu²⁶, 2019 yılından başlayarak KAYİK denetimi yapan en büyük altı denetim şirketinin sözleşme ve şirket düzeylerinde denetim kalitesi göstergelerini raporlamasının zorunlu olduğu bir geçiş uygulaması önermiştir. 2020 yılından itibaren ise beş denetim şirketi daha eklenerek uygulama kapsamı genişletilmiştir. Denetim şirketlerinin 2019 ve 2020 yılları finansal tablo denetimlerine ilişkin raporları kamuoyu ile paylaşılmamış yalnızca CMVM'ye sunulmuştur. 2021'de güncellenen denetim kalitesi göstergeleri Tablo 13'te açıklanmaktadır (CMVM, <https://www.cmvm.pt/en/Comunicados/Comunicados/Pages/20200306.aspx>).

²⁶ Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Portuguese Securities Market Commission)

Tablo 13. CMVM Denetim Kalitesi Göstergeleri

Sözleşme Düzeyinde		
1	Denetim Aşaması Başına Saat	Denetim boyunca her bir denetim aşamasına ayrılan süre (saat ve % olarak) (4.000 saatten fazla olan denetim sözleşmeleri için geçerlidir.)
Sözleşme ve Denetim Şirketi Düzeyinde		
2	Sorumlu Ortak Katılımı	Denetimden sorumlu ortağın katılımı (saat)
3	Tecrübe	Denetim ekibinin ortalama denetim tecrübe yılı
Denetim Şirketi Düzeyinde		
4	Denetim Ekiplerinin Oluşturulması	Daha fazla deneyime sahip çalışanların yeterli katılımı
5	Eğitim	Etik ve bağımsızlık, muhasebe ve denetim gibi konu bazında denetim personeli ortalama eğitim saati
6	Personel Devir Hızı	İşten ayrılan çalışanların yüzdesi
7	Kalite Kontrol Sonuçları	İç kontrol ve gözetim faaliyetlerinin sonuçları
8	Kalite Kontrol Fonksiyonları	Kalite kontrol alanlarına atanan personel saati

Kaynak: (CMVM, 2021: 21)

2021 yılında yayınlanan *Denetim Kalitesi Göstergeleri Uygulama Rehberi*²⁷’nde göstergelerin sözleşme ve şirket düzeylerinde nasıl hesaplanacakları detaylı bir şekilde açıklanarak örneklendirilmiştir.

Denetim kalitesi göstergeleri, denetim sürecinin birtakım verileriyle ilgili bilgileri sistematik hale getirmek için yararlı bir araç olarak kabul edilmektedir (CMVM, <https://www.cmvm.pt/en/Comunicados/Comunicados/Pages/20200306.aspx>).

3.12. Hindistan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (ICAI)

Hindistan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü²⁸ denetim şirketlerinin denetim kalitesi açısından olgunluk düzeylerini kendi kendilerine değerlendirmeleri için bir fırsat sağlamak amacıyla 2021 yılında bir *Denetim Kalitesi Olgunluk Modeli*²⁹ (AQMM) önermiştir. Başlangıç olarak gönüllülük esaslı benimsenen modelin zorunlu hale geleceği tarih, ICAI tarafından daha sonra gözden geçirilecektir (ICAI, 2021: 1).

Borsada işlem gören işletmeleri, bankaları ve sigorta şirketlerini denetleyen denetim şirketlerini model kapsamına dahil eden ICAI, hesaplanan olgunluk seviyesinin denetim şirketleri tarafından kamuya açıklanmamasını önermektedir (ICAI, 2021: 1). Model, aşağıdaki Tablo 14’teki yetkinlik temelleri için puanlama göstergeleri içermektedir.

²⁷ Guia De Aplicação De Indicadores De Qualidade Da Auditoria

²⁸ The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI)

²⁹ Audit Quality Maturity Model (AQMM)

Tablo 14. ICAI Denetim Kalitesi Olgunluk Modeli

Kategori	Gösterge
Uygulama Yönetimi- Operasyon	1 Şirketin uygulama alanları
	2 İş akışı- uygulama kılavuzları
	3 Denetim kalitesini gözden geçirme kılavuzları veya denetim araçları
	4 Denetim hizmetinin sunumu- denetim çabasının gözetimi
	5 Denetim sözleşmelerinin kalite kontrolü
	6 Denetim hizmeti sunumunun karşılaştırılması
	7 Müşteri işletme duyarlılığı
	8 Teknolojinin benimsenmesi
	9 Gelir, bütçeleme ve fiyatlandırma
İnsan Kaynakları Yönetimi	10 Şirket politikasına göre kaynak planlaması ve gözetimi
	11 Eğitim ve personel geliştirme
	12 Personel devir hızı ve tazminat yönetimi
	13 Personelin yeterlilik becerileri ve uzmanlardan yararlanma
	14 Şirket tarafından gerçekleştirilen performans değerlendirme ölçümleri
Uygulama Yönetimi- Stratejik/ Fonksiyonel	15 Uygulama yönetimi
	16 Altyapı- fiziksel ve diğerleri
	17 Uygulama komitesi

Kaynak: (ICAI, 2021)

Değerlendirme sonucunda denetim şirketleri, denetim kalitesi açısından olgunluk düzeyini gösteren 0 ile 600 arasında bir puan elde etmektedir. Buna göre, şirketin çok yeni olduğunu ifade eden seviye 1 ile standartları ve prosedürleri önemli ölçüde benimsediğine işaret eden seviye 4 arasında bir yerde konumlanacaktır (ICAI, 2021: 19).

3.13. Avustralya Sermaye Piyasası Kurulu (ASIC)

Avustralya Sermaye Piyasası Kurulu³⁰ denetim şirketleri ve denetim komiteleri tarafından denetim kalitesini iyileştirmek için kullanılacak gösterge ve ölçütlere ilişkin müzakereleri ve denetim şirketleri ile denetim komitelerinin denetim kalitesini destekleyen eylemlerini teşvik etmek amacıyla *Denetim Kalitesi Ölçüleri, Göstergeleri ve Diğer Bilgiler: 2018-19*³¹ başlıklı bir rapor yayınlamıştır (ASIC, <https://asic.gov.au/regulatory-resources/find-a-document/reports/rep-649-audit-quality-measures-indicators-and-other-information-2018-19/>).

ASIC 2020 yılı için de benzer bir rapor yayınlamış ancak bu raporun geniş kitlelerce okunmaması ve üretilmesinin zaman alıcı olması nedenlerine bağlı olarak 2021 yılında bu raporu yayınlamamıştır (ASIC, 2021: 2). Bunun yerine, *Denetim İnceleme Programı*³² raporuna sınırlı sayıdaki denetim kalitesi göstergelerini dahil etmeyi tercih etmiştir. Dosya incelemelerinden elde edilen sonuçları denetim kalitesinin mevcut en iyi ölçüsü olarak kabul eden ASIC (ASIC, 2019: 3) 2021 yılında Tablo 15'te görülen göstergeleri *Denetim İnceleme Programı* kapsamında yayınlamıştır.

³⁰ Australian Securities and Investments Commission (ASIC)

³¹ Audit Quality Measures, Indicators and Other Information: 2018-19

³² Audit Inspection Program

Tablo 15. ASIC Denetim Kalitesi Göstergeleri

ASIC İnceleme Sonuçları	
Genel İnceleme Bulguları	Denetçinin finansal raporun önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence elde edemediği durumlar
Olumsuz Bulgular İçeren Kilit Denetim Konuları	Olumsuz bulguların sayısı
Finansal Tablolarda Önemli Yanlışlıklar	Denetlenmiş finansal tablolardaki net varlıklar ve kar kalemlerinde gerçekleştirilen önemli değişiklikler
Finansal Tablo Düzeltmeleri	Düzeltilmeler, önceki bir denetim sırasında tanımlanmayan veya ele alınmayan hususlarla ilgilidir. (Denetçi tarafından değil işletme ya da ASIC tarafından tespit edilen hususlar)
Girdi Değişkenleri	
Kültür	Şirket yönetimi, sorumlu ortaklar ve tüm denetim personelinin denetim kalitesine odaklanan şirket kültürünü destekleyen eylem ve girişimleri
Yetenek	Karmaşık denetimler için gereken tecrübe ve uzmanlık
Denetim Şirketlerine Ödenen Toplam Ücret	Güvence dışı ücretlerin denetim ücretine oranı. Güvence dışı hizmetlerin düzeyi veya niteliğinin denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını etkilediği görülebilir.
Denetim Şirketi Eylem Planı	Kalite kontrol sistemlerinin tüm yönleriyle gözden geçirilmesi
Denetim Komitelerinin ve Yönetimin Rolü	Denetim Ücreti/ Vergi Sonrası Net Kar, Denetim Ücreti/Net Varlıklar, Denetim Ücreti/Piyasa Kapitalizasyonu

Kaynak: (ASIC, 2021)

Yukarıdaki denetim kalitesi göstergeleri dışında daha önceki yıllarda dikkate aldığı denetim personelinin aldığı eğitim, personel karması (sorumlu ortak, kıdemli denetçi ve bağımsız denetçi saatlerinin toplam denetim saatine oranı), denetim gelirleri ve ASIC tarafından gerçekleştirilen anket sonuçları değişkenlerine yer vermediği anlaşılmaktadır (ASIC, 2021).

4. SONUÇ

Yaşanan finansal skandallar, arkasından Sarbaney Oxley Yasası ve düzenlemeleri, Lehman Brothers'ın iflası ve sonrasında 2008 küresel finans krizinin patlak vermesi; sermaye piyasaları ve küresel ekonominin tüm alanlarında doğru ve güvenilir finansal raporlamanın önemini giderek artırmaktadır. Yalnızca denetlenen halka açık şirketler, kredi verenler ya da bireysel yatırımcılar değil finansal tablo kullanıcıları tüm paydaşlar, finansal bilginin güvenilirliğini sağlayan en önemli güvence kaynağı olan yüksek kaliteli bağımsız denetime her geçen gün daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Bu doğrultuda, standart koyucu, bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu kurul ve kuruluşlar yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesinden sorumludur.

İşletmelerin kurum kültürleri, iş yapış şekilleri ve alışkanlıkları, kurumsal yönetim uygulamaları, düzenleyici kurumların yasal biçimleri gibi ülkeye has özellikler denetim kalitesini etkilemektedir. Bu nedenle, çeşitli ülkelerin düzenleyici kurumları tarafından birbirinden farklı denetim kalitesi çerçeveleri oluşturulmakta ve Türkiye'de de düzenleyici kurumların bir denetim kalitesi çerçevesi projesi başlatması büyük önem arz etmektedir.

Denetim kalitesi çerçevelerinde yer alacak göstergelerin ne ölçüde ve şekilde kamuya açık hale getirilmesi gerektiği önemli ve tartışmaya açık bir konudur. Sayısal göstergelerin sadece karşılaştırılması potansiyel olarak yararsız olabilecektir. Diğer taraftan, hiçbir şekilde kamuya duyurulmaması, fayda sağlayacak herhangi bir değişime ve piyasa etkisine neden olmayacaktır (FEE, 2015: 2). Tüm kilit paydaşların mevcut bilgileri değerlendirebilmesi amacıyla, firma düzeyinde olan denetim kalitesi göstergeleri bilgisinin kamuya duyurulması önerilmektedir. Bilgilerin belirli sözleşme düzeyindeki göstergelerden elde edilmesi halinde ise, hassas olarak kabul edilebilen bu bilgilerin özel olması ve yalnızca denetim komitelerine açıklanması amaçlanmalıdır (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>).

Verilerin farklı şartlar altında elde edilmesi ve farklı hesaplama yöntemlerinin kullanılması, sonunda paydaşlara faydalı olmayan ancak firmaların geliştirmesi ve toplaması çok maliyetli olan çok sayıda veri olması veya muhtemelen bazı sözleşmelerde denetim kalitesine zarar vermek suretiyle yalnızca kağıt üzerinde iyi görünmesi için “ideal” denetim kalitesi göstergelerine uyulması gibi sorunlar, denetim kalitesi göstergelerine yüksek düzeyde, ilkelere dayalı ve bütünsel bir yaklaşım uygulanarak hafifletilebilecektir (FEE, 2016: 4).

Önceki bölümde açıklanan çeşitli ülkelerin düzenleyici kurumları tarafından farklı tarihlerde başlatılan denetim kalitesi projeleri ile elde edilen ve bazıları uygulamada olan çerçevelerin özetine aşağıdaki Tablo 16’da yer verilmektedir.

Ülkelerin neredeyse hepsinin geliştirdikleri çerçevelerde bağımsız denetime ayrılan saat, mesleki eğitim saati, denetim kalitesinin gözden geçirilmesi ve bağımsız denetçi devir hızı değişkenleri denetim kalitesinin ölçülmesinde bir gösterge olarak bulunmaktadır. Öte yandan akademik çalışmalara sıklıkla konu olan denetim şirketi büyüklüğü değişkeninin hiçbir düzenleyicinin denetim kalitesi çerçevesinde yer almaması dikkat çekici bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 16. Denetim Kalitesi Çerçeveleri Özet Tablo

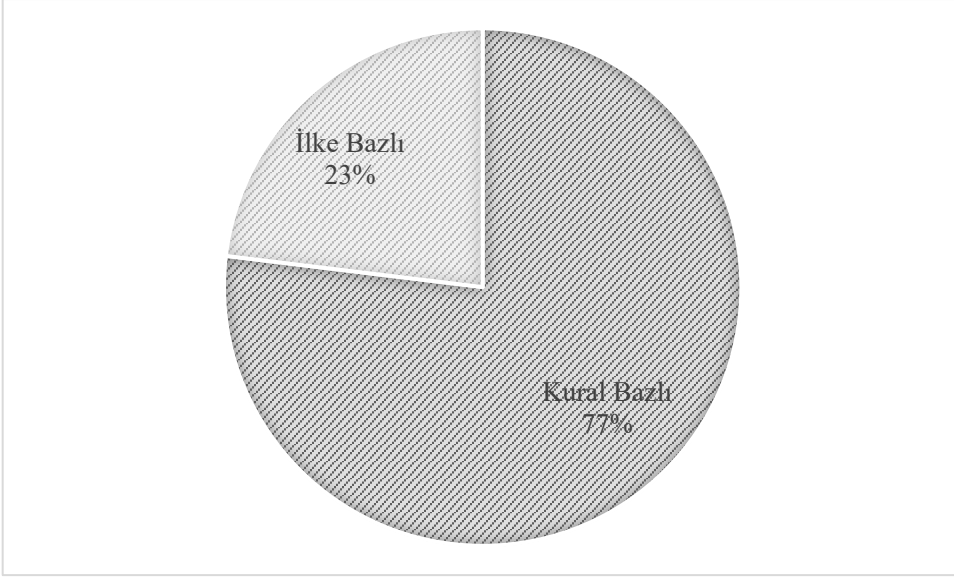
	Denetim Saati	Eğitim Saati	Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi	Denetçi Devir Hızı	Mesleki Tecrübe	İnceleme	Denetim Ücreti	Denetçi İş Yüklü	Sorumlu Ortak Başına Denetçi Sayısı	Sektör Uzmanlığı	Denetim Süresi
PCAOB	+	+	+	+	+	+	+	+		+	
CAQ	+	+	+	+	+	+					
NBA	+	+	+	+		+		+			
FAOA	+	+	+	+			+		+		
FRC	+	+	+			+					
IRBA	+	+	+	+			+				+
ACRA	+	+		+	+	+			+		
CPAB	+	+	+	+	+	+					
JICPA	+	+	+	+	+	+		+	+		
IDW	+		+		+					+	
CMVM	+	+	+	+	+						
ICAI	+	+		+			+				
ASIC			+		+	+	+				
Toplam	12	11	11	10	8	8	5	3	3	2	1

Kaynak: Yazar tarafından FEE (2016: 5) baz alınarak geliştirilmiştir.

Denetim kalitesinin bir ölçütü olarak sıklıkla belirlenen göstergelerin bir kısmının nicel bir kısmının nitel bir kısmının ise her iki özelliğe de sahip olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, denetim kalitesinin gözden geçirilmesi ile ilgili değişkenler karma özellik göstermekte olup kalitenin gözden geçirilmesine ayrılan saat ve gözden geçirilmesinden sorumlu ortak sayısı ile ya da gözden geçirme sonuçları ile ölçülebilmektedir. Ayrıca denetim kalitesi göstergeleri sözleşme düzeyinde ve denetim şirketi düzeyinde hesaplanmalarına göre de çeşitlilik göstermektedir.

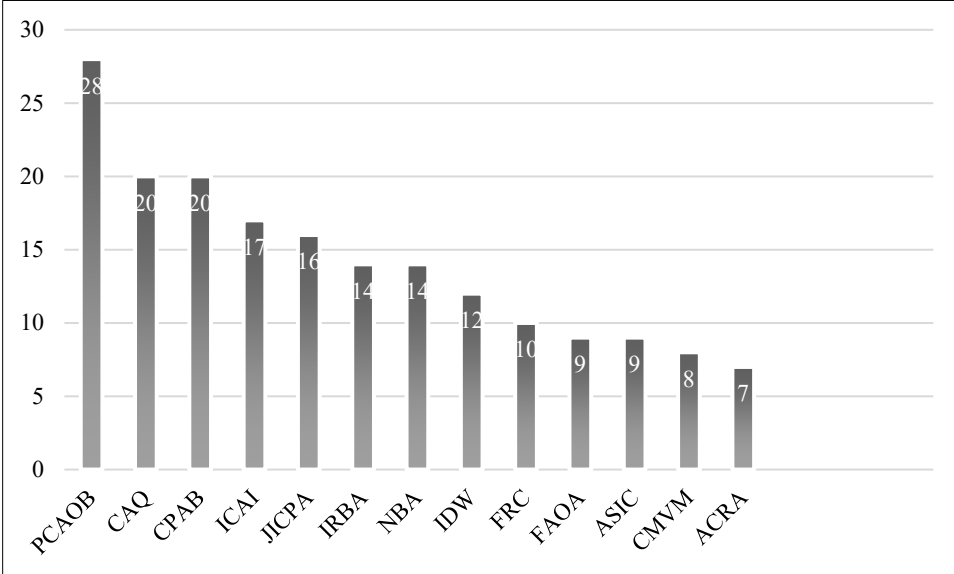
Çerçevelerin kural bazlı ya da ilke bazlı olması ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Aşağıdaki

Grafik 1'e bakacak olursak ABD Denetim Kalitesi Merkezi, Hindistan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve Almanya Denetçiler Enstitüsünün ilke bazlı, diğerlerinin daha kural bazlı çerçeveler sunduklarını ifade etmek yanlış olmayacaktır.



Grafik 1. Kural Bazlı ve İlke Bazlı Denetim Kalitesi Çerçeveleri

Çerçevelerde yer verilen denetim kalitesi göstergelerinin sayısı da büyük farklılık göstermektedir. Örneğin, aşağıdaki Grafik 2'de görüldüğü üzere PCAOB yirmi sekiz gösterge açıklarken; İsviçre dokuz, Portekiz sekiz ve Singapur yedi göstergeye yer vermektedir.



Grafik 2. Gösterge Sayıları İtibariyle Denetim Kalitesi Çerçeveleri

Denetim şirketleri içinde kalite kültürünün oluşmasını teşvik etmek, denetim sektörüne daha fazla şeffaflık ve nesnellik sağlamak, kilit paydaşlarla denetim kalitesine ilişkin tartışmaları teşvik etmek, denetim komitelerine denetim şirketlerinin gözetimi ve seçilmesi süreci için bir destek aracı oluşturmak ve KGK'nın gözetim sürecine destek olmak gibi temel amaçlara ulaşmak için; dünyada

düzenleyici kurumlar arasında çok dinamik bir konu olduğu da göz önünde bulundurularak Türkiye’de de denetim kalitesi göstergeleri bir proje yoluyla tespit edilerek ülkemize özel denetim kalitesi çerçevesi oluşturulmalıdır.

Türkiye’de bir denetim kalitesi çerçevesi geliştirilmesi halinde, çerçevede yer alacak göstergelerin etkinliğini araştırmak gelecek çalışmaların konusunu oluşturabilecektir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Zeynep YAROĞLU (% 100).

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Zeynep YAROĞLU (% 100).

KAYNAKÇA

Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). *Overview of ACRA*. Erişim Adresi: <https://www.acra.gov.sg/who-we-are/overview-of-acra>

ACRA (2020). *Guidance to audit firms on ACRA’s audit quality indicators disclosure framework (2020 Revised)*. Erişim Adresi: https://www.google.com/url?sa=t&rc=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwio_fk6_3tAhWExosKHV0UAmsQFjABegQIBxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.acra.gov.sg%2Fdocs%2Fdefault-source%2Fdefault-document-library%2Fpublic-accountants%2Faudit-quality-indicators-disclosure-framework%2Fguidance-to-audit-firms-on-acra%2527s-revised-aqi-disclosure-framework.pdf&usg=AOvVaw1b6o0rY7YdEZAV-pnA834a

ASIC (2019). *REP 649 Audit quality measures, indicators and other information: 2018–19*. Erişim Adresi: <https://download.asic.gov.au/media/5409270/rep649-published-12-december-2019.pdf>

ASIC (2021). *Audit inspection report: Report 709\November 2021*. Erişim Adresi: <https://download.asic.gov.au/media/vosb0x4p/rep709-published-30-november-2021.pdf>

Australian Securities and Investments Commission (ASIC). *Reports*. Erişim Adresi: <https://asic.gov.au/regulatory-resources/find-a-document/reports/rep-649-audit-quality-measures-indicators-and-other-information-2018-19/>

Bedard, J. C., Johnstone, K. M. ve Smith, E. F. (2010). Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice. *Current Issues in Auditing*. 4(1), C12-C19. DOI: 10.2308/ciia.2010.4.1.C12

Canadian Public Accountability Board (CPAB). (2018). *Audit quality indicators final report*. Erişim Adresi: https://cpab-crc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2018-aqi-final-report-en.pdf?sfvrsn=5af68dba_12&sfvrsn=5af68dba_12

CAQ (2014). *Approach to audit quality indicators*. Erişim Adresi: <https://4chrg8q086f2nb81x49f2761-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2019/03/caq-approach-to-audit-quality-indicators-april-2014.pdf> adresinden 25 Aralık 2021'de alınmıştır.

CAQ (2016). *Audit quality indicators the journey and path ahead*. Erişim Adresi: https://4chrg8q086f2nb81x49f2761-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2019/03/auditqualityindicators_journeyandpath2016-2.pdf

CAQ (2019). *Audit quality disclosure framework*. Erişim Adresi: https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/caq_audit_quality_disclosure_framework_2019-01.pdf

CAQ. *About the CAQ*. Erişim Adresi: <https://www.thecaq.org/news/caq-framework-aims-assist-accounting-firms-enhance-disclosures-about-audit-quality/>

Christensen, B.E., Glover, S.M., Omer, T.C. ve Shelley, M.K. (2016). Understanding audit quality: insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684. doi:10.1111/1911-3846.12212

CMVM. *CMVM publishes an English version of the guide for the application of audit quality indicators*. Erişim Adresi: <https://www.cmvm.pt/en/Comunicados/Comunicados/Pages/20200306.aspx>

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) (2021). *Guia de aplicação de indicadores de qualidade da auditoria*. Erişim Adresi: <https://www.cmvm.pt/pt/SDI/Audidores/Documents/GUIA%20DE%20APLICA%C3%87%C3%83O%20AQI-2021.pdf>

FAOA (2009). *Activity report*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>

FAOA (2011). *Activity report*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>

FAOA (2014). *Activity report*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>

FAOA (2021). *Annual report*. Erişim Adresi: <https://www.yumpu.com/en/document/read/66683265/annual-report-2021>

FAOA. *The FAOA in brief*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/116>

Federal Audit Oversight Authority (FAOA). *Entstehung*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/119?lang=de>

Federation of European Accountants (FEE). (2015). *FEE comments on the PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators*. Erişim Adresi: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEE_Comments_on_PCAOB_Audit_Quality_Indicators_final.pdf

FEE (2016). *Overview of audit quality indicators initiatives update to December 2015 edition*. Erişim Adresi: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

Financial Reporting Council (FRC) (2006). *Discussion paper promoting audit quality*. Londra. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/87498b3e-0aacc-417c-b804-8b0c461174c8/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality-Nov-2006.pdf>

FRC (2008). *The audit quality framework*. Londra. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf>

FRC (2014). *The FRC and its regulatory approach*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/de950642-4c6d-4909-b965-5707108fc55a/The>

 FRCanditsRegulatoryApproach.pdf

FRC (2017). *FRC Roles and responsibilities: Schedule of functions and powers*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/67835f0e-e4c2-4d2a-9aeb-e57feed885be/FRC-Roles-Responsibilities-Schedule-of-Functions-Powers-June-2017.pdf>

FRC (2019). *Developments in audit 2019*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/5d176788-3330-4b62-b18e-276c678d3d2c/Developments-in-Audit-Final-Screen.pdf>

FRC (2019). *Transparency reporting AQR thematic review*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/3c124043-70b7-428a-af03-9359b32652e2/Transparency-Reporting-Final.pdf>

FRC (2020). *Audit quality indicators: AQR thematic review*. Erişim Adresi: https://www.frc.org.uk/getattachment/f116f7d7-94d8-4c82-94b2-ba24e3b195eb/AQTR_AQI_Final.pdf

FRC (2022a). *FRC consultation document: Firm-level audit quality indicators*. Erişim Adresi: https://www.frc.org.uk/getattachment/a2080b36-f3f6-4fa3-85b1-beeba16ef0d7/FRC-Consultation-Document-Firm-level-Audit-Quality-Indicators_2022.pdf

FRC (2022b). *Feedback statement: Firm-level audit quality indicators consultation*. Erişim Adresi: https://www.frc.org.uk/getattachment/afb3bc4-cf15-468a-85da-afb8e5af222a/Feedback-Statement_-2022.pdf

FRC (22 Temmuz 2022). *FRC continues significant growth on road to becoming new regulator ARGA*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/news/july-2022/frc-continues-significant-growth-on-road-to-becomi>

IDW (07.12.2021). *IDW veröffentlicht positionspapier zur kommunikation über prüfungsqualität*. Erişim Adresi: <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-veroeffentlicht-positionspapier-zur-kommunikation-ueber-pruefungsqualitaet/133792>

IDW (2021). *Kommunikation von prüfungsqualität*. Erişim Adresi: <https://www.idw.de/blob/133786/9a50ccbed68f9c8207bea20c64ab9de8/down-positionspapier-komm-pruefungsqualitaet-data.pdf>

IFAC. *Royal Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/royal-nederlandse-beroeps-organisatie-van-accountants>

Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA). *IRBA launches Audit quality indicators: Evaluating audit quality and promoting transparency of audit firms*. Erişim Adresi: <https://www.irba.co.za/news-headlines/press-releases/irba-launches-audit-quality-indicators:-evaluating-audit-quality-and-promoting-transparency-of-audit-firms>

Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) (2021). *Audit quality maturity model*. Erişim Adresi: <https://resource.cdn.icai.org/65383caq-aqmm-v1.pdf>

Institute of Public Auditors in Germany (IDW). *About the IDW*. Erişim Adresi: <https://www.idw.de/the-idw>

International Federation of Accountants (IFAC) (8 Şubat 2017). *Supporting international standards: significant differences in audit quality indicators developments*. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>

IRBA (2019). *Feedback report: Audit quality indicators*. Erişim Adresi: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjnq_Lr-drtAhUriIsKHaI2C90QFjAMegQIExAC&url=https%3A%2F%2Fwww.irba.co.za%2Fupload%2FIRBA%2520AQI%2520Feedback%2520report%2520-%25202019.pdf&usq=AOvVaw2TOQTahWFjZn4Jhri7bHLM

IRBA (2020). *2020 Survey report: Audit quality indicators*. Erişim Adresi: <https://www.irba.co.za/upload/IRBA%20AQI%20Survey%20report%202020.PDF>

Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) (2019). *Annual report 2019*. Erişim Adresi: <https://jicpa.or.jp/english/files/2019AnnualReport.pdf>

Knechel, R. W. ve Shefchik, L. B. (2014). Audit quality. (D. K. W. R. and W. M. Hay, Ed.), *The Routledge companion to auditing* (1. Baskı). New York: Taylor ve Francis Book. <https://doi.org/10.4324/9780203094921>

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. ve Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory*. 32 (Special Issue), 385–421.

Ministerie van Financiën (Şubat 2022). *Aanbiedingsbrief derde voortgangsrapportage Kwartiermakers toekomst accountancysector*. Erişim Adresi: <https://open.overheid.nl/repository/ronl-6618599e476ece147289a87624ee65a8adf07456/1/pdf/aanbieding-derde-voortgangsrapportage-kwartiermakers-toekomst-accountancysector.pdf>

NBA (2016). *NBA Practice Note 1135 – Disclosure of Audit Quality Factors*. Erişim Adresi: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiS4YbR8tntAhXC6aQKHQBgC1QQFjAAegQIAXAC&url=https%3A%2F%2Fwww.nba.nl%2Fglobalassets%2Fwet--en-regelgeving%2Fnba-handreikingen%2Fnba_practice_note_1135disclosure_of_audit_quality_factors.pdf&usq=AOvVaw2knTXU7F862XdRWY_PFWKB

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). (2014). *In the public interest: Measures to improve the quality and independence of the audit in the Netherlands*. Erişim Adresi: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwid--CC8dntAhUQHewKHYxYCjsQFjAAegQIARAC&url=http%3A%2F%2Fwww.nba.nl%2Fglobalassets%2Fprojecten%2Fin-het-publicbelang%2Fin-the-public-interest-measures-to-improve-quality.pdf&usq=AOvVaw36TIFISuIpFz8zG6shziZb>

PCAOB (Aralık 2015). *Audit quality indicators: Summary of SAG breakout discussions*, Erişim Adresi: https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/news/events/documents/11-12-2015-sag-meeting/sag-aqi-breakout-summary-slides.pdf?sfvrsn=1865f830_0

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015). *Concept release on audit quality indicators*. *PCAOB Release No. 2015-005*. Erişim Adresi: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015). *Concept Release on Audit Quality Indicators*. *PCAOB Release No. 2015-005*. Erişim Adresi: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf

The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). *Audit committees and audit quality: Trends and possible areas for further consideration*, Erişim Adresi: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=6632>

U.S. Department of The Treasury. *Press Releases: Treasury Advisory Committee on the Auditing Profession Adopts Final Report*. Erişim Adresi: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/hp1159>

Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2016). Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) denetim kalitesi göstergeleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (Özel Sayı-1), 265-293.



Türkiye’de Uygulanan Vergi Affı Yasalarının Muhasebe Kayıtlarına Yansıması ve TFRS/TMS Çerçevesinde Değerlendirilmesi

Berrak SOYALP SOLAKOĞLU¹
İlker KIYMETLİ ŞEN²

Öz

Türkiye Cumhuriyeti’nde ilk vergi affı 17.05.1924 tarihinde yasalaştırılmıştır. Bu tarihten günümüze kadar 36 vergi affı yasası düzenlenmiş olup Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. 2011 yılından itibaren uygulamaya konmuş olan vergi affı yasaları mevzuatı, mükelleflerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi (KDV) yönünden matrah artırımı düzenlemesinin dışında, stok ve kasa/alacak affını da barındırmaktadır. Devlet yönetimi bu durumların hepsini ya da birkaçını kapsayacak şekilde stok ve kasa/alacak affı yasalarını belirli periyotlarla çıkarabilmektedir. Söz konusu af yasaları; hem işletmelere ait ticari mal, demirbaş, makine ve teçhizat, ortaklardan alacaklar ve kasa mevcudunun düzeltilerek yasal kayıtlar altına alınması, hem de bağımsız denetim ve Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS)’na göre hazırlanan finansal tabloların düzenlenmesi açısından büyük öneme sahiptir. Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de uygulanan stok ve kasa/alacak affı uygulamalarını 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), TMS/TFRS ve bağımsız denetim açısından incelemektir. VUK’da amaç vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti iken, TMS/TFRS’de finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulmasıdır.

Anahtar Sözcükler: Vergi Affı, Stok Affı, Vergi Aflarının Muhasebeleştirilmesi, Vergi Affının TMS/TFRS Çerçevesinde Uygulanması, TMS 8.

Jel Kodları: M48, M49, H29.

Reflection of Tax Amnesty Laws Applied in Türkiye into Accounting Records and Evaluation Within the Framework of TAS/TFRS

Abstract

The first tax amnesty in the Republic of Türkiye was legalized on 17.05.1924. Since then, 36 tax amnesty laws have been issued and published in the Official Gazette. As of 2011, the tax amnesty legislation, which has been put into effect since 2011, includes tax amnesty for stocks and cash/receivables in addition to the tax base increase in terms of Income Tax, Corporate Tax and Value Added Tax (VAT). The state administration may periodically enact stock and cash/receivables amnesty laws to cover all or some of these situations. These amnesty laws are of great importance both in terms of correcting the commercial goods, fixtures, machinery and equipment, receivables from shareholders and cash and taking them under legal records, and in terms of independent audit and preparation of financial statements prepared in accordance with Turkish Accounting and Financial Reporting Standards (TAS/TFRS). The purpose of this study is to examine the inventory and cash/receivables amnesty practices in Türkiye in terms of Tax Procedure Law No. 213 (TPL), TAS/TFRS and independent audit. While the purpose of TPL is to accurately determine the tax base, the purpose of TAS/TFRS is to present the financial statements in a fair, appropriate and comparable manner.

Key Words: Tax Amnesty, Accounting for Tax Amnesty, Application of Tax Amnesty within the Framework of TMS/TFRS, Stock Amnesty, TAS 8.

Jel Codes: M48, M49, H29.

¹ Berrak SOYALP SOLAKOĞLU, (Dr.), İis Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Müfettişi, İstanbul, Türkiye, E-mail: berrak.soyalp@vdk.gov.tr_ORCID: 0000-0001-5699-5885.

² Sorumlu Yazar (Corresponding Author): İlker KIYMETLİ ŞEN (Prof. Dr.) İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye. E-mail: ilksen@ticaret.edu.tr ORCID: 0000-0001-6175-3397.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Soyalp Solakoğlu, B. ve Kıymetli Şen, İ. (2023). Türkiye’de uygulanan vergi affı yasalarının muhasebe kayıtlarına yansıması ve TFRS/TMS çerçevesinde değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16 (Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 261-277. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1305450>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

In companies that regularly collect taxes, enterprises' ability to pay taxes is observed to decrease due to stagnation or deterioration of country economies. As a result, some enterprises keep goods, machineries, equipment or inventories or sell goods without invoices. These illegal transactions are covered by the definition of "tax evasion", resulting in severe obligations for enterprises in any tax inspection. The government resorts to "tax amnesty" to ensure that evaded taxes return to the treasury, prevent enterprises from being subject to severe obligations, and avoid economic stagnation. Under laws passed by lawmakers, enterprises are granted a certain period of time to legitimize their illegal transactions. Enterprises wishing to benefit from the amnesty within this period are obliged to correct their records within the framework determined by lawmakers, and declare the missing taxes.

To date, 36 tax amnesty laws were passed in the Republic of Türkiye and published on the Official Gazette. In addition to regulating the taxpayers' Income Tax and Corporate Tax obligations and tax base increases, these tax amnesty legislation also covers inventory amnesty and cash/receivable amnesty.

Such laws are insufficient in terms of literature regarding the practices of companies that are obliged to make financial reporting under both Tax Procedure Law no. 213 and Turkish Accounting Standards/Turkish Financial Reporting Standards. The purpose of this research is to practically examine the inventory amnesty and cash/receivable amnesty practices in terms of TPL, TAS/TFRS and independent auditing.

Literature on Research

Some studies found in literature regarding the subject of our research are listed below:

Savaşan (2006) evaluated tax amnesties theoretically and qualitatively, and examined the collection items arising from tax amnesties specific to Türkiye, and the effects of amnesties on taxpayers.

Kaya (2014) aimed to put forward the effects of tax amnesties in Türkiye between 1980 and 2013 on tax revenues by using SVAR technique. The findings of the study show that tax amnesties affected tax revenues downwards in the beginning, but then upwards.

Demir (2018) discussed enterprises' tax-related accounting records and provisions for the correction of such records within the framework of relevant laws, and emphasized the nonconformity of these records in terms of international financial reporting standards and independent auditing.

Bilgin (2021) inquired which differences caused in the enterprises' financial statements by the corrections as part of the tax amnesty are ignored, which financial statements –and through which accounts– are affected by tax amnesty practices specific to Law no. 7143, and how they should be classified with an accurate and realistic financial reporting perspective.

Method of the Research

The research first explains the concepts of inventory/cash amnesty and receivable amnesty, and then examines the accounting records specified in the tax amnesty for accurate determination of the tax base as per TPL. It also explains how financial statements complying with TAS/TFRS should be reflected in the enterprise's accounting records and financial reports to ensure that they are provided in a realistic, need-based and comparable manner for enterprises that make financial reporting in parallel to Uniform Accounting Plan. According to the practices specified in laws and regulations, accounting records and calculations for all cases were reflected in the research with examples.

Findings of the Research

Tax Procedure Law no. 213 aims to determine the tax base accurately, while the purpose of TAS/TFRS is to provide financial statements in a realistic, need-based and comparable manner;

therefore, there are differences in accounting records under the two accounting frameworks. It is showed with examples and explained in the research that accounting records under TPL are not parallel to TAS/IFRS and independent auditing.

Conclusion

This research discusses provisions for tax-related correction of legal accounting records of enterprises wishing to benefit from tax amnesty laws no. 6111, 6743, 7143,7326 and 7440 published on the Official Gazette of Republic of Türkiye, together with relevant examples.

Pursuant to TPL, it is aimed to ensure that enterprises have no untaxed items left in consequence of inclusion of all off-balance-sheet items if the records determined by the lawmaker are reflected to legal books and documents. However, in terms of TAS/IFRS, no additional regulatory sanctions are not issued by lawmakers. Therefore, the transactions to be carried out by enterprises that make reporting under TAS/IFRS if they benefit from amnesty laws are evaluated as “error” in the study. Corrections should be made in financial statements if these errors are considered important. If an error is detected for the current period, the incorrect amount should be corrected in the first financial statement until the date approved for the publication of financial statements. However, if the error is detected in subsequent periods, retrospective correction is possible. According to TAS 8, a retrospective correction involves the reorganization of amounts provided comparatively in the period(s) when the error occurred, and the reorganization of opening balances of asset, liability and equity items for the earliest period of statement if the error occurred in a period before the earliest period (Turkish Accounting Standards 8). From the perspective of independent auditing, additional explanations can be added to the auditor’s report to attract the attention of financial statement users, if required in the auditor’s judgment (Independent Auditing Standards 706).

TPL aims to determine the tax base accurately, while the purpose of TAS/IFRS is to provide financial statements in a realistic, need-based and comparable manner; therefore, there are differences in accounting records under the two accounting frameworks. It is showed with examples that accounting records under TPL are not parallel to TAS/IFRS and independent auditing.

In consequence, this research aims to shed light on situations that companies obliged to make financial reporting under both TPL and TAS/IFRS should reflect in their financial statements within the scope of tax amnesty laws. Further research can be made on different examples in order to examine the effects of possible tax amnesty laws to be passed in the future on financial reporting.

1. GİRİŞ

Düzenli olarak vergi toplanan devletlerde, ülke ekonomilerinin durağanlaşması ya da kötüye gitmesi sebebiyle işletmelerin vergi ödeme gücünde azalma gözlenmektedir. Bu durum birtakım işletmelerin faturasız mal, faturasız makine teçhizat ve demirbaş bulundurma ya da faturasız mal satma gibi yollara başvurma sonucunu doğurmaktadır. Yasal olmayan bu işlemlerin “vergi kaçırma” tanımı içerisinde yer alması, işletmelerin herhangi bir vergi denetiminde ağır yükümlülükler altına girmesine sebep olmaktadır. Devlet açısından bakıldığında ise, bu durum devletin kasasına girmesi gereken vergi miktarında ciddi kayıplar oluşturmaktadır. Devlet yönetimi sunduğu bazı şartlar karşılığında işletmelerin vergi kaçırmak adına başvurmuş oldukları bu durumu vergi incelemesi ve vergi cezası olmaksızın affetmektedir. Kanun koyucuların çıkarmış oldukları yasa ile işletmelere yasal olmayan işlemlerini meşrulaştırmaları için belirli bir süre verilmektedir. Bu süre içerisinde aftan yararlanmak isteyen işletmeler, kayıtlarını kanun koyucunun belirlediği çerçeve içerisinde düzelterek eksik beyan ettikleri vergiyi beyan etmek zorundadırlar.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de uygulanan stok ve kasa/alacak affi uygulamalarını 213 sayılı VUK, TMS/TFRS ve bağımsız denetim açısından incelemektir. VUK’da amaç vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti iken, TMS/TFRS’de finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulmasıdır.

2. TÜRKİYE’DE UYGULANMIŞ OLAN STOK VE KASA/ALACAK AFLARI

Türkiye Cumhuriyeti’nde ilk vergi affi 17.05.1924 tarihinde yasallaştırılmıştır. Bu tarihten günümüze kadar 36 vergi af yasası düzenlenmiş olup Resmi Gazete’de yayınlanmıştır. Aşağıda 2011 yılından itibaren uygulamaya koyulmuş olan vergi affi yasaları sıralanmıştır. Bu af yasaları mevzuatları, mükelleflerin Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden matrah artırımını düzenlemesinin dışında, stok ve kasa/alacak affini da barındırmaktadır.

- **13.02.2011**, 6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
- **19.08.2016**, 6736 Sayılı Bazı Alacakların Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- **11.05.2018**, 7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- **14.06.2021**, 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun
- **12.03.2023**, 7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

2.1. Stok ve Kasa Affi Kavramları

Stok ve kasa/alacak affi aşağıda belirtilen dört durum üzerine kuruludur:

1. Faturasız stok bulunduran işletmelerin, faturasız satın aldıkları bu stokları kayıtlarına alabilmeleri,
2. Faturasız olarak makine, teçhizat, demirbaş bulunduran işletmelerin, faturasız satın aldıkları bu varlıkları kayıtlarına alabilmeleri,
3. İşletmelerin faturalı alıp faturasız sattıkları stokları kayıtlarından çıkarabilmeleri,
4. İşletme kayıtlarında mevcut olduğu halde, işletme bünyesinde bulunmayan kasa mevcudu ile net ortaklardan alacak tutarlarının **kaydileştirilmesi**.

Birinci ve ikinci durumda belirtildiği üzere faturasız stok/varlık alımı, işletmelerin bünyelerine aldıkları halde bu stok/varlıklarını kayıtlarına yansıtmadıklarının bir göstergesidir. 213 sayılı VUK m. 229’da fatura, “*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin ödediği meblağı göstermek*

üzere emtiayı satan veya iş yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre fatura düzenlenebilmesi için ticari bir hizmet ya da emtia alım satımının gerçekleşmesi gerekmektedir. Dolayısıyla işletmelerin faturasız satın aldıkları stoklar, makine ve teçhizatlar, demirbaşlar vs. yasal defter ve belgelere yansımamış olacaktır.

Üçüncü durum faturalı alınan yani yasal defterlere girişi yapılmış olan stokun faturasız satılması, dolayısıyla yapılan satışın yasal defterlere yansımadağının göstergesidir. VUK m. 231/5 uyarınca fatura, malın teslimi veya hizmetin ifa edildiği tarihten itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmelidir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar sonradan düzenlense bile düzenlenmemiş sayılmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanunu m. 9/2 uyarınca *“Fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranmaktadır.”* KDV Kanunu m. 9/2.’ye göre fatura ibrazı için mükellefe verilen on günlük süre içerisinde alış belgelerinin ibraz edilmemesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin teslim tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan KDV, alışlarını belgelemeyen mükellef adına resen tarh edilmektedir. Bu tarihyata ayrıca VUK m. 41 uyarınca vergi ziyayı cezası da uygulanmaktadır.

Dördüncü durumda işaret edilen ise, işletmelerin kayıtsız yaptıkları ödemeler ve belgesiz harcamaların “Ortaklardan Alacaklar” ya da “Kasa” hesabında raporlanmasıdır. Sonuçta işletmelerin finansal tablolarında gerçek olmayan/hayali kasa mevcudu ya da alacak oluşumu meydana gelmektedir. Bu durum, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın görüşü ve uyguladığı vergi incelemelerinde izlediği tutuma göre ortakların şirketten çekip kullandıkları tutarlar olarak adledilmekte olup finansal hizmet olarak değerlendirilmektedir. Ortakların şirketten çektikleri tutarların günlük ihtiyaçları geçen kısmı üzerinden her geçici vergi dönemlerinde adetlandırma yapılmaktadır. Adetlandırma işlemiyle, söz konusu tutarlar üzerinden hesaplanan faiz ve %18 oranında KDV ortaklara fatura edilmektedir. Adetlandırma işleminin işletme tarafından yapılmaması durumunda işletmenin ortaklarına karşılıksız para dağıttığı kabul edilmektedir. Çünkü şirketin ortaklarından böyle bir alacağı bulunmamaktadır. Bir vergi incelemesi sırasında böyle bir durumun tespiti halinde, inceleme elemanları tarafından bu durum şirketin geçmiş yıllarına uygulanmaktadır.

Devlet yönetimi yukarıda sayılan durumlardan hepsini ya da birkaçını kapsayacak şekilde stok ve kasa/alacak affı yasalarını belirli periyotlarla çıkarabilmektedir. Söz konusu af yasaları; hem işletmelere ait ticari mal, demirbaş, makine ve teçhizat, ortaklardan alacaklar ve kasa mevcudunun düzeltilerek yasal kayıtlar altına alınması, hem de bağımsız denetim ve TMS/TFRS’ye göre hazırlanan finansal tabloların düzenlenmesi açısından büyük öneme sahiptir.

2.2. İşletmelerde Stok Affı Uygulaması

6111, 6736, 7143, 7326 ve 7340 sayılı kanunlarda, stok affıyla ilgili aşağıda belirtilen konularda bir fark bulunmamaktadır:

- Tüm gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri), stok affından yararlanabilmektedir.
- Beyana konu olacak tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımı konusunda vergi tevkifatına yönelik ek tarhiyat yapılmamaktadır.
- Beyana dahil edilecek kıymetler, bildirim tarihine ait rayiç bedeli ile değerlendirilerek envanter listesine dahil edilmelidir. VUK’da tanımlanan rayiç bedel, ilgili kıymetin değerlendirme günü itibarıyla normal piyasa şartlarında oluşmuş alım satım bedelidir. Kıymetin bedeli işletme bünyesinde tespit edebileceği gibi, ait olduğu meslek kuruluşlarınca da tespit ettirilebilmektedir. TFRS/TMS’ye göre finansal raporlama yapan şirketler açısından bu değer “gerçeğe uygun değer” olarak dikkate alınabilmektedir. Envantere dahil edilen kıymetlerin, kanuni süresi içerisinde yasal defterlere intikal ettirilmesi gerekmektedir.
- Kayıtsız emtia bildiren mükellefler, bu emtiaları satmaları halinde yasal defterlerine

kaydedilecek satış bedeli, emtianın kayıtlı değerinden düşük olmamalıdır. Emtianın satış bedelinin kayda alınan bedelden düşük olması durumunda, kazancın tespitinde kayıtlı bedel dikkate alınmaktadır.

- Kayıt altına alınacak olan amortisman tabi iktisadi kıymetler üzerinden amortisman ayrılmamaktadır.
- Makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın teslimlerinde uygulanmakta olan genel (%18) ve indirimli (%1, %8) KDV oranlarında söz konusu malların kayıtlara girmesi sebebiyle indirim yapılmaktadır. Genel orana tabi teslimlerde ilgili kıymetin rayiç bedeli üzerinden %10 oran, indirimli orana tabi teslimlerde ilgili kıymetin rayiç bedeli üzerinden ise tabi oldukları oranın yarısı esas alınmak suretiyle KDV hesaplanmalıdır.
- İlgili kıymetler ilgili Kanun Genel Tebliğinin ekinde yer alan KDV Stok Beyannamesi ve eki envanter listesi ile beyan edilmelidir.

Beyan edilen emtia ile beyan edilen makine teçhizat ve demirbaş adına ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması konusu uygulama açısından farklılaştırılmıştır. Beyan edilen emtia için hesaplanan KDV 1 No'lu KDV Beyannamesindeki genel esaslar dahilinde indirim konusu yapılacaktır. Beyan edilen makine teçhizat ve demirbaşın rayiç bedeli üzerinden hesaplanan KDV, KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılamayacaktır. Bunun yerine verginin ödendiği yıl Gelir veya Kurumlar Vergisi Beyannamesinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Kayıt altına almadıkları emtia, makine teçhizat ve demirbaşlarını bu kapsamda beyana dahil eden mükellefler için KDV Kanununun 9/2. maddesi gereği belgesiz mal bulundurdıklarına istinaden vergi incelemelerinde cezalı tarhiyat uygulanmayacaktır. Bununla birlikte beyan edilip ödenen Özel Tüketim Vergisi için de herhangi bir cezalı işlem uygulanmayacaktır.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler kayıt altına aldıkları emtia için pasifte bir karşılık hesabı açmalıdır. Aynı şekilde makine teçhizat ve demirbaşlar için de pasifte ayrı bir karşılık hesabı açılmalıdır. Ayrıca makine teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilerek bu kıymetlere ait pasifte ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilmektedir.

- Fatura düzenlemek amacıyla yasal defterlerde/yasal kayıtlarda düzeltilen emtia ile ilgili işlemlerle normal satış işlemleri arasında bir farklılık bulunmamaktadır. Faturada, ilgili af kanununda belirtilen oranlarla KDV hesaplanarak ilgili dönemin KDV Beyannamesine dahil edilmesi yeterlidir. Ayrıca fatura tutarı, satış hasılatına eklenerek yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil edilmelidir. Bunların haricinde başka bir bildirim ya da beyanname düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.
- Faturası oluşturulacak olan emtianın gayrisafî kâr oranı, aynı çeşitten olan emtianın gayrisafî kâr oranı baz alınarak tespit edilebilmektedir. Böyle bir tespit yapılamadığı durumlarda, mükellefin bağlı olduğu meslek odalarından alınacak bilgiler esas alınabilmektedir.
- Fatura düzenlenip yasal kayıtlara alınan emtianın geçmiş dönemlerde satılmış olduğunun tespiti halinde, düzeltilmiş stoklarla ilgili geçmişe yönelik cezalı tarhiyat ve faiz uygulaması yapılmayacaktır.

2.3. İşletmelerde Kasa/Alacak Affı Uygulaması

Kasa/alacak affından faydalanabilecekler ve bu affın kapsamı aşağıdaki gibidir:

- Söz konusu kanunlarda bu afftan yararlanabilecekler; bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, serbest meslek erbabı, ferdi ticari işletmeler, adi ortaklıklar, kolektif şirketler, adi komandit şirketler ile sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları şeklinde sayılmıştır.
- Kasa/alacak affı aşağıdaki tutarları kapsamaktadır:

- Kasa hesabında yer alan mevcutlar,
- İşletmenin kendi faaliyet konusu dışında Ortaklardan Alacaklar ve Ortaklara Borçlar hesaplarına kaydetmiş oldukları tutarların iki hesabın birbirine mahsup edilmesi sonucunda ortaya çıkan net alacağı temsil eden kısım.

İşletmeler, 100 Kasa ve 131 Ortaklardan Alacaklar hesaplarındaki yüksek tutarları azaltmak adına; 101 Alınan Çekler, 121 Alacak Senetleri, 136 Diğer Çeşitli Alacaklar, 195 İş Avansları, 196 Personel Avansları, 320 Satıcılar gibi hesaplara virman yaptıklarından gerçek olmayan kayıtlar oluşmaktadır.

13 Şubat 2011 tarihli 6111 sayılı kanundan farklı olarak daha sonraki yıllarda uygulanan af kanunlarında, kasa mevcudu ya da ortaklardan alacaklar tutarını azaltmak için işletmeler tarafından yapılan fiktif kayıtların, düzeltme kaydının yapılacağı yani beyannamenin verileceği gün silinebilmesi imkanı tanınmıştır. Silme/düzeltilme işlemi sırasında oluşan bakiyeler kanunen kabul edilmeyen (KKEG) gider sayılarak tutar üzerinden %3 oranında vergi ödenecektir. Başka bir alternatif olarak da bu tutarların aktifte geçici bir hesaba kaydedilerek izlenmesi mümkün olup yine aynı oranda vergi ödenecektir ancak yine kurum kazancının tespitinde gider kabul edilmeyecektir.

3. İŞLETME KAYITLARININ STOK VE KASA/ALACAK AFFI KAPSAMINDA VUK'A GÖRE DÜZELTİLMESİ

Aşağıda stok ve kasa/alacak affına yönelik uygulama örneklerine yer verilmiştir.

Örnek 1: (K) A.Ş. stoklarında yer alan ancak kayıtlarında bulunmayan (A) emtiasına ilişkin envanter listesini oluşturmuş ve 13.06.2023 tarihi itibarıyla beyan etmiştir. Bu emtianın rayiç bedeli 30.000 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir. Söz konusu işleme ilişkin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır:

13 / 06 / 2023			
	153 TİCARİ MALLAR HESABI	30.000	
	191 İNDİRİLECEK KDV HESABI	3.000	
	525 KAYDA ALINAN EMTİA ÖZEL KARŞILIK HESABI (Af Kanunuyla Belirlenen Hesap)		30.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HESABI (Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)		3.000

Söz konusu emtianın satılması durumunda kayıtlara alınması gereken satış bedeli 30.000 TL'nin altında olmamalıdır. "525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı"nda muhasebeleştirilen 30.000 TL özkaynaklar hesap sınıfında yer aldığından sermayenin bir unsuru sayılmaktadır. Dolayısıyla ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiyesi halinde vergilendirilmeyecektir.

Örnek 2: (M) A.Ş., 13.06.2023 tarihinde kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını af kanunundan faydalanarak yasal kayıtlarına dahil etmeye karar vermiştir. Bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 400.000 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir. Bu kıymetin envantere alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

13 / 06 / 2023			
	253 TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	400.000	
	689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HS.	40.000	
	526 DEMİRBAŞ MAKİNE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞILIK HESABI (Af Kanunuyla Belirlenen Hesap)		400.000
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS. (Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)		40.000

Emtianın yasal kayıtlara alınmasından farklı olarak 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına kaydedilmiş olan 40.000 TL'lik KDV, Gelir/Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecek olup KKEG olmayacaktır.

(M) A.Ş.'nin yukarıda bahsi geçen makine ve cihazlarını 31.12.2023 tarihine kadar satarsa satış tarihinden önce, satmaması durumunda ise 31.12.2023 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydını yapmalıdır:

31 / 12 / 2023		
526 DEMİRBAŞ MAKİNE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞ. HS. (Af Kanunuyla Belirlenen Hesap.)	400.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS. (-)		400.000

(M) A.Ş.'nin yukarıda belirtilen makine ve cihazlarını peşin olarak 800.000 TL'ye satması durumunda söz konusu satışa ilişkin kayıt, yukarıdaki kaydı takip edecek şekilde aşağıdaki gibi olacaktır:

XX / XX / XXXX		
102 BANKALAR HESABI	944.000	
257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI (-)	400.000	
253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR H.		400.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI (Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)		144.000
679 DİĞ. O.DIŞI GELİR VE KÂRLAR H.		800.000

(M) A.Ş. bu şekilde kayıtlarına aldığı makine, teçhizat ve demirbaşlar için cari dönem ve sonraki dönemlerde amortisman hesaplamayacaktır. 526 Demirbaş Makine Teçhizat Özel Karşılık Hesabına aldığı tutarı amortisman olarak değerlendirecektir. Dolayısıyla söz konusu makine, teçhizat ve demirbaşların ileri tarihlerde satılması halinde "526 Demirbaş Makine Teçhizat Özel Karşılık Hesabı", 257 Birikmiş Amortismanlar Hesabı gibi kâr veya zarar hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Örnek 3: (F) A.Ş. yasal kayıtlarında yer alan ancak stoklarında mevcut olmayan (B) malını faturalandırarak yasal kayıtlarını gerçek duruma uygun hale getirmek istemektedir. Şirketin, genel oranda (%18) KDV'ye tabi olan (B) malının kayıtlarda bulunan miktarı 30.000 kg'dır. Şirketin ticaretini yapmış olduğu bu emtianın birim maliyeti 10 TL/kg ve gayrisafi kârlılık oranı ise %5'tir. (F) A.Ş.'nin (B) malına ilişkin düzenleyeceği faturada satış bedeli 360.000 TL'dir. (F) A.Ş. tarafından af kanununa istinaden düzenlenen söz konusu faturanın muhasebe kayıtlarına yansımaları aşağıdaki gibi olacaktır:

Emtianın maliyet bedeli	= 30.000 kg x 10 TL = 300.000 TL
Kârlılık oranı	= 300.000 TL x 0,05 = 60.000 TL
Emtianın satış tutarı	= 300.000 TL + 60.000 TL = 360.000 TL
KDV tutarı	= 360.000 TL x 0,18 = 64.800 TL

13 / 06 / 2023		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	424.800	
600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI		360.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI		64.800

Söz konusu kayıta 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı yerine, işletmenin gerçek durumunu yansıtması halinde; kasa, bankalar, alınan çekler, alıcılar veya alacak senetleri hesapları kullanılabilir. Örneğin, kayıtsız yapılan satış karşılığında bedelin nakit alınmış olması halinde kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır:

	13 / 06 / 2023		
100 KASA HESABI		424.800	
600 YURTIÇI SATIŞLAR HESABI			360.000
391 HESAPLANAN KDV HESABI			64.800

İlgili af kanunlarında, kayıtlarda yer alan ancak stoklarda mevcut olmayan emtianın kayıtlardan çıkarılması işlemlerinin, normal bir satış olarak işleme alınması öngörülmektedir. Buna istinaden işletme sürekli envanter uygulaması halinde kayıttan hemen sonra, aralıklı envanter uygulaması halinde dönem sonunda aşağıdaki kaydı yapmalıdır. İşletmenin sürekli envanter uyguladığı farz edilmiştir:

	13 / 06 / 2023		
621 SATILAN MALIN MALİYETİ HESABI		300.000	
153 TİCARİ MALLAR HESABI			300.000

Örnek 4: (C) A.Ş.'nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda Ortaklardan Alacaklar, Ortaklara Borçlar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir. Beyan tarihi olan 13.06.2023 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır

(C) A.Ş., Ortaklardan Alacaklar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarında fiktif olarak yer alan bu tutarları kasa/alacak affi kapsamında giderleştirmeyi planlamaktadır. (C) A.Ş. ayrıca finansal tablolarında yüksek raporlanan bu alacak tutarlarını işletmenin rasyolarını olumsuz etkilediği için geçmişe yönelik düzeltme yapmak istediğini beyan etmiştir.

126 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	200.000 TL
131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	400.000 TL
231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	300.000 TL
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	(340.000) TL
431 Ortaklara Borçlar Hesabı	(240.000) TL

(C) A.Ş.'nin beyan etmesi gereken tutar $[200.000 + (400.000 + 300.000) - (340.000 + 240.000)] = 320.000$ TL olup bu tutar üzerinden hesaplanan vergi $(320.000 \times \%3) = 9.600$ TL'dir. (C) A.Ş.'nin, söz konusu af kanunundan faydalanıp ilgili tutarı beyan etmesi durumunda yapılması gereken muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır:

- Bilançoda yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan ortaklardan alacaklar tutarının mahsup edilmesi:

	13 / 06 / 2023		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (6736 Sayılı Kanun 6/3 Md.) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)		320.000	
126 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.			200.000
131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.			60.000
231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.			60.000

- Söz konusu işleme ilişkin verginin muhasebeleştirilmesi:

13 / 06 / 2023			
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (6736 Sayılı Kanun 6/3 Md.) (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)		9.600	
	360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		9.600

Maliye Bakanlığı'nın af kanunlarına ilişkin açıklamış olduğu görüşlerine istinaden, kayıtlardan tenzil edilecek tutarların 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabına muadil olarak, bilançonun aktifinde yer alan geçici bir hesapta izlenmesi mümkündür. Ancak söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak kaydedilmesi mümkün olmamaktadır.

Örnek 5: (Y) A.Ş.'nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları aşağıdaki gibi raporlanmıştır:

231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	400.000 TL
431 Ortaklara Borçlar Hesabı	(160.000) TL
Net Alacak Tutarı	240.000 TL

Af kanunu kapsamında beyan tarihindeki ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları aşağıdaki gibidir:

131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	150.000 TL
231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	310.000 TL
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	(200.000) TL
Ortaklardan Net Alacak Tutarı	260.000 TL

31.12.2022 tarihindeki ortaklardan (net) alacak tutarı 240.000 TL olmasına rağmen, beyan edilmesi gereken tutar, beyan tarihi itibarıyla ortaklardan (net) alacak tutarı olan 260.000 TL'dir. Örnekte 31.12.2022 tarihindeki bakiyeye de yer verilmesi, kanunda son bilançodaki değil, beyan tarihindeki güncel miktarı beyan etmek gerektiğine dair vurgu yapılmıştır.

(Y) A.Ş.'nin 31.12.2022 tarihli bilançosundaki "231 Ortaklardan Alacaklar" hesabında bulunan tutarın 150.000 TL'lik kısmı dönemsellik ilkesi uyarınca "131 Ortaklardan Alacaklar" hesabına virman edilmiştir. İşletme, söz konusu beyanıyla ilgili düzeltmeden kaynaklanan işlemleri için "689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı" yerine bilançonun aktifinde geçici bir hesap kullanma tercihi bulunmuştur.

- Bilançoda yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan ortaklardan alacaklar hesabı tutarının mahsup edilmesi aşağıdaki gibidir:

13 / 06 / 2023			
296 GEÇİCİ HESAP (6736 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)		260.000	
	131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		150.000
	231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.		110.000

- Söz konusu işleme ilişkin verginin hesaplanması:

Beyan tutarı	260.000 TL
Hesaplanan vergi (%3)	7.800 TL

13 / 06 / 2023		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	7.800	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		7.800

Örnek 6: (T) A.Ş.’nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda Kasa Hesabı 400.000 TL olarak raporlanmıştır. Dönem içindeki faaliyetleri sonucunda Kasa Hesabı bakiyesi, beyan tarihi olan 13.06.2023’te 220.000 TL’dir. (T) A.Ş.’nin beyan tarihi itibarıyla raporlanan kasa mevcudu 220.000 TL olduğundan, gerçek anlamda kasada bulunmayan kısmı esas alınmak kaydıyla en fazla bu tutar (220.000 TL) kadar beyanda bulunabilecektir. 220.000 TL’nin 200.000 TL’lik kısmının fiilen kasada yer almadığı varsayıldığında af kanununa istinaden beyan edilmesi gereken tutar ve üzerinden hesaplanacak vergi aşağıdaki gibi olacaktır:

Beyan tutarı	200.000 TL
Hesaplanan vergi (%3)	6.000 TL

- Bilançoda yer almakla birlikte işletmede mevcut olmayan kasa mevcudunun kasa hesabından mahsup edilmesi:

13 / 06 / 2023		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	200.000	
100 KASA HESABI		200.000

- Söz konusu işleme ilişkin verginin hesaplanması:

13 / 06 / 2023		
689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI (Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)	6.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		6.000

4. STOK VE KASA/ALACAK AFFI UYGULAMALARININ TMS/TFRS KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Önceki bölümde uygulamalarına yer verilen stok ve kasa/alacak affi kapsamına giren durumlar TMS/TFRS’ye göre hata olarak değerlendirilmekte olup ilgili ilkeler “TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar Standardında” yer almaktadır.

TMS 8, işletmelerin finansal tablolarını düzenlemeleri esnasında uyguladıkları muhasebe politikalarında değişiklik yapılması, muhasebe tahminlerinin revize edilmesi ve geçmiş dönemlerde yapılan hataların düzeltilmesine yönelik uygulanması gereken prosedürleri ele almaktadır. Stok ve kasa/alacak affi kapsamına giren durumlar ise finansal tablolara yansıtılmak istenildiğinde muhasebe hatası kapsamında değerlendirmeye alınabilmektedir (Demir, 2018). Hatalar; yanlış matematiksel hesaplamalardan, birtakım muhasebe kayıtlarının unutulmasından, muhasebe politikalarının yanlış yorumlanmasından kaynaklanabilmektedir. Ancak finansal tabloların önemli hata içermemesi gerekmektedir. Ayrıca işletmenin finansal durumunun, finansal performansının ya da nakit

akışlarının belirli bir şekilde sunumunu sağlamak adına önemsiz de olsa kasıtlı yapılmış hatalar da finansal tablolarda yer almamalıdır. Aksi takdirde finansal tablolar TMS/TFRS ile uyumlu olarak nitelendirilmeyecektir (TMS 8).

Hatalar; finansal tablo kalemlerinin tanınması, ölçülmesi, sunulması ve açıklanması sırasında ortaya çıkabilmektedir. Hatanın düzeltilmesi, hatanın işletme tarafından farkedilme zamanına bağlı olarak değişmektedir. Cari döneme ait bir hatanın tespiti halinde, finansal tabloların yayımlanması için onay verilen tarihten önce düzeltilmelidir (TMS 8). Ancak hatanın sonraki dönemde farkedilmesi halinde, geçmişe yönelik düzeltme durumu söz konusu olacaktır. Güvenilir bilgi; finansal tabloların onaylanması sırasında mevcut olan, finansal tabloların hazırlanması ve sunulması sırasında elde edilebilir olan ve dikkate alınmış olması beklenen bir bilgi (TMS 8) olması gerektiğinden geçmişe yönelik hataların geriye dönük yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Geriye dönük yeniden düzenleme, geçmiş dönem hataları hiç yapılmamış gibi, finansal tablo unsurlarına ilişkin tutarların finansal tablolara alınmasında, ölçümünde ve açıklanmasında düzeltmelerin yapılması anlamına gelmektedir (TMS 8). TMS 8'e göre geriye yönelik hatanın düzeltilmesi;

- Hatanın meydana geldiği geçmiş dönem/dönemlerde karşılaştırmalı olarak sunulan tutarların yeniden düzenlenmesi,
- Hatanın sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana gelmesi durumunda varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyelerinin yeniden düzenlenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir.

Aşağıdaki örneklerde işletmede mevcut olan ancak kayıtlarda yer almayan stok ve makine teçhizatın kayıtlara alınması, kayıtlarda yer alan ancak işletmede mevcut olmayan stokların kayıtlardan çıkartılması, kayıtlarda yer alan ancak gerçekte olmayan ortaklardan alacakların kayıtlardan çıkartılması işlemleri hata düzeltmesi niteliğinde ele alınmış ve yorumlanmıştır.

Örnek 1: (K) A.Ş. stoklarında yer alan ancak kayıtlarında bulunmayan (A) emtiasına ilişkin envanter listesini oluşturmuş ve ilgili af kanunu kapsamında 13.06.2023 tarihi itibarıyla beyan etmiştir. Söz konusu emtianın rayiç bedeli 30.000 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir. Bu emtia 2022 yılında edinilmiştir.

TMS/TFRS açısından iki durum söz konusu olacaktır:

- Düzeltme işleminin finansal tabloların onay tarihinden önce yapılması durumunda stoklar kaleminde yapılacak artış maliyet hesaplarında bir değişiklik oluşturmayacağından kâr/zararı etkilemeyecektir.
- Ancak düzeltme işleminin onay tarihinden sonra yapılması durumunda ise karşılaştırmalı olarak sunulan tutarlar yeniden düzenlenecektir.

Örnek 2: (M) A.Ş., 13.06.2023 tarihinde kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayıtlarına dahil etmeye karar vermiştir. Bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayiç bedeli 282.500 TL olup genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.

(M) A.Ş. mevcudunda yer alan ancak kayıtlarında bulunmayan bu makine ve cihazlarını 01.01.2021 tarihinde edinmiş olup mevcut stok affından faydalanmak istemektedir. Makine ve cihazların 13.06.2023 tarihi itibarıyla gerçeğe uygun değeri 282.500 TL'dir.

Bu durum TMS/TFRS açısından muhasebe hatası olarak değerlendirilebilmektedir. Karşılaştırmalı bilgi sunulan en erken dönemin başına kadar düzeltme yapılması gerekmektedir. Makine ve cihazların kayıtlara alınması durumunda oluşacak İndirilecek KDV, VUK düzenlemesine göre olağandışı gider ve zararlar hesabında izlenmekle birlikte Gelir/Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde indirilebilecek gider statüsündedir. Ancak TMS/TFRS'ye göre olağandışı raporlama yapılmamaktadır. Af kanunu çerçevesinde yapılan vergi ödemeleri ve harcama üzerinden alınan vergilere yönelik kullanılan hesaplar işletmenin diğer hesaplarını etkilemeyeceğinden bu işlemlere

ilişkin TMS/TFRS kapsamında bir kayıt yapılmasına gerek bulunmamaktadır (Çetinkaya Bilgin, 2021: 218). Ancak hatanın düzeltilmesine yönelik kayıtlara alınan maddi duran varlığın değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir. İşletmeler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı uyarınca, maddi duran varlıklarını maliyet modeli veya yeniden değerlendirme modelinden birini tercih ederek değerlemeye tutmalıdır. Ayrıca söz konusu maddi duran varlık için faydalı ömür tespitinin yapılarak belirlenen faydalı ömür üzerinden amortisman ayrılması gerekmektedir. TMS 16'ya göre varlık kullanılabilir hale geldiği anda söz konusu varlığın amortismanına tabi tutulması zorunludur (Örten, Kaval ve Karapınar, 2020: 215-216).

(M) A.Ş.'nin kayıtlarına yansıtmadığı makine ve cihazlar yaklaşık 2,5 yıldır kullanılmaktadır. Toplam faydalı ömür 5 yıl kabul edilmiştir. Söz konusu makine ve cihazların edinim tarihindeki gerçeğe uygun değeri 500.000 TL'dir. İşletme diğer benzer varlıkları için maliyet modelini uygulamaktadır.

Kayıt Altına Alınacak Maddi Duran Varlık	
Edinim tarihindeki GUD	500.000 TL
Kalıntı değer	50.000 TL
Amortismanına tabi tutar	450.000 TL
Faydalı ömür	5 yıl
Yıllık amortisman tutarı	$450.000 / 5 = 90.000$ TL

(M) A.Ş.'nin 2021 ve 2022 yıllarına ait amortisman tutarı olan (90.000 x 2) 180.000 TL'yi kayıtlarına alması yani düzeltme yaparak bu durumu dipnotlarda açıklaması gerekmektedir. Ayrıca 2023 amortismanı da $(90.000 / 12) \times 5 = 37.500$ TL'dir.

13 / 06 / 2023		
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	500.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HESABI		217.500
GEÇMİŞ YILLAR KÂRLARI HESABI		282.500

Örnek 3: (F) A.Ş. kayıtlarında yer alan ancak stoklarında olmayan (X) malını kayıtlarından çıkartarak stoklarını mevcut duruma uygun hale getirmek istemektedir. Şirketin, genel oranda (%18) KDV'ye tabi olan (X) malının kayıtlarda bulunan miktarı 40.000 kg'dır. Şirketin ticaretini yapmış olduğu bu emtianın birim maliyeti 10 TL/kg'dır. (F) A.Ş. 2022 yılında satılan bu stokun hata yapılarak kayıtlardan çıkarılmadığını beyan etmiştir.

TMS/TFRS'ye göre bu durum hata olarak değerlendirildiğinde aşağıdaki düzeltme kaydının yapılması gerekmektedir:

31 / 12 / 2022		
SATIŞLARIN MALİYETİ HESABI	400.000	
STOKLAR HESABI		400.000

Düzeltilme öncesi (F) A.Ş.'nin 2022 yılına ilişkin kâr veya zarar tablosunda yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir:

Satışlar	990.000
Satışların Maliyeti	500.000
Vergi Öncesi Kâr	490.000
Vergi	98.000
Net Kâr	392.000

Yukarıdaki kayda göre 2022 yılı kâr veya zarar tablosunda yer alan ilgili kalemlerdeki düzeltilme aşağıdaki gibi olacaktır:

Dönem	2022	Açıklama
Satışlar	990.000	
Satışların Maliyeti	900.000	(500.000 + 400.000)
Vergi Öncesi Kâr	90.000	
Vergi	18.000	98.000 - 18.000 = 80.000 (vergide azalma)
Net Kâr	72.000	392.000 - 72.000 = 320.000 (kârda azalma)

(F) A.Ş.'nin 300.000 TL tutarında sermayesi mevcut olup düzeltme işleminden sonra özkaynaklardaki değişim aşağıdaki gibidir:

	Sermaye	Dağıtılmamış Kârlar	Toplam
Düzeltilme Öncesi 31.12.2022 Özkaynaklar	300.000	392.000	692.000
Düzeltilme Sonrası 31.12.2022 Özkaynaklar	300.000	72.000	372.000

Yapılan düzeltme sonrası finansal tablo kalemlerindeki değişim şu şekilde olacaktır:

Stoklarda Azalma	400.000
Vergideki Azalma	80.000
Özsermayede Azalma	320.000

Örnek 4: (C) A.Ş.'nin, 31.12.2022 tarihli bilançosunda Ortaklardan Alacaklar, Ortaklara Borçlar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarının bakiyeleri aşağıdaki gibidir. Beyan tarihi olan 13.06.2023 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır

(C) A.Ş., Ortaklardan Alacaklar ve Diğer Çeşitli Alacaklar hesaplarında fiktif olarak yer alan bu tutarları kasa/alacak affi kapsamında giderleştirmeyi planlamaktadır. (C) A.Ş. ayrıca finansal tablolarında yüksek raporlanan bu alacak tutarlarını işletmenin rasyolarını olumsuz etkilediği için geçmişe yönelik düzeltme yapmak istediğini beyan etmiştir.

126 Diğer Çeşitli Alacaklar Hesabı	200.000 TL
131 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	400.000 TL
231 Ortaklardan Alacaklar Hesabı	300.000 TL
331 Ortaklara Borçlar Hesabı	(340.000) TL
431 Ortaklara Borçlar Hesabı	(240.000) TL

(C) A.Ş.'nin beyan etmesi gereken tutar $[200.000 + (400.000 + 300.000) - (340.000 + 240.000)] = 320.000$ TL olup bunun üzerinden hesaplanan vergi $(320.000 \times \%3) = 9.600$ TL'dir.

Hata düzeltmesinden önce (C) A.Ş.'nin 2022 yılı kâr veya zarar tablosunda yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir:

	2022
Brüt Kâr	1.320.000
Genel Yönetim Giderleri	100.000
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	100.000
Diğer Faaliyetlerden Olağan Giderler	-
Vergi Öncesi Kâr	1.120.000
Vergi	224.000
Net Kâr	896.000

Hata düzeltmesinden önce (C) A.Ş.'nin dönem sonu ve dönembaşı dağıtılmamış kârları aşağıdaki gibidir:

	2022
Dönem Başı Dağıtılmamış Kârlar	304.000
Dönem Sonu Dağıtılmamış Kârlar	(896.000 + 304.000) 1.200.000

(C) A.Ş. kâr veya zarar tablosu ve özkaynak değişim tablosunda düzeltme yapması ve bu durumu dipnotlarında açıklaması gerekmektedir:

31 / 12 / 2022			
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDERLER HESABI		320.000	
DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.			200.000
ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.			60.000
ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.			60.000

Hata düzeltmesi sonrası ilgili finansal tablo kalemleri aşağıdaki gibi olacaktır:

	2022
Brüt Kâr	1.320.000
Genel Yönetim Giderleri	100.000
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	100.000
Diğer Faaliyetlerden Olağan Giderler	320.000
Vergi Öncesi Kâr	800.000
Vergi	160.000
Net Kâr	640.000
	2022
Dönem Başı Dağıtılmamış Kârlar	304.000
Dönem Sonu Dağıtılmamış Kârlar	1.200.000
Hata Düzeltmesi	-320.000
Vergi Etkisi	+64.000
Düzeltilmiş Dönem Sonu Dağıtılmamış Kârlar	944.000

5. SONUÇ

Bu çalışmada, Türkiye Cumhuriyeti Resmi Gazetesi'nde yayınlanmış olan 6111, 6743, 7143,7326 ve 7440 sayılı vergi affi kanunlarından faydalanmak isteyen işletmelerin yasal muhasebe kayıtlarının vergisel açıdan düzeltilmesine dair hükümlere ve konuyla ilgili örneklere yer verilmiştir.

TMS/TFRS'ye göre raporlama yapan işletmelerin af kanunlarından faydalanmaları durumunda yapacakları işlemler hata olarak değerlendirilmiştir. Bu hataların önemli kabul edilmesi durumunda finansal tablolarda düzeltme yapılması gerekmektedir. Cari döneme ait bir hatanın tespiti halinde, hata tutarı finansal tabloların yayınlanması için onay verilen tarihe kadar ilk finansal tablolarda düzeltilmelidir. Ancak hatanın sonraki dönemde farkedilmesi halinde, geçmişe yönelik düzeltme durumu söz konusu olacaktır. TMS 8'e göre geriye yönelik hatanın düzeltilmesi; hatanın meydana geldiği geçmiş dönem/dönemlerde karşılaştırmalı olarak sunulan tutarların yeniden düzenlenmesi, hatanın sunulan en erken dönemden daha önceki bir dönemde meydana gelmesi durumunda varlık, yükümlülük ve özkaynak kalemlerinin sunulan en erken döneme ait açılış bakiyelerinin yeniden düzenlenmesi şeklinde gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim açısından bakıldığında, denetçinin muhakemesine göre gerekli ise finansal tablo bilgi kullanıcılarının dikkatini çekmek üzere denetçi raporuna bu durumla ilgili ilave açıklamalar dahil edilebilmektedir (BDS 706).

VUK'da amaç vergi matrahının doğru bir şekilde tespiti iken, TMS/TFRS'de finansal tabloların gerçeğe uygun, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olarak sunulmasıdır. Bu sebeple her iki muhasebe çerçevesi kapsamında muhasebe kayıtlarında farklılıklar oluşmuştur. VUK'a göre yapılan muhasebe kayıtlarının TMS/TFRS ve bağımsız denetim açısından paralel olmadığı örnekler itibariyle gösterilmiştir.

Sonuç olarak bu çalışmada, söz konusu kanunların hem VUK, hem de TMS/TFRS uyarınca finansal raporlama yapma zorunluluğu bulunan şirketlerin af kanunları kapsamında finansal tablolarına yansıtılması gereken durumlara ışık tutulması amaçlanmıştır. İleriki dönemlerde çıkabilecek vergi affi kanunlarının finansal raporlamaya olan etkisinin irdeleneceği farklı örnekler üzerinde gelecekte çalışmalar yapılabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Berrak SOYALP SOLAKOLU (% 50), İlker KIYMETLİ ŞEN (% 50)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Berrak SOYALP SOLAKOLU (% 50), İlker KIYMETLİ ŞEN (% 50)

KAYNAKÇA

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları.

Demir, Ş., (2018). *7143 Sayılı Vergi Af Kanunu Kapsamında Muhasebe Kayıtları ile UFRS ve*

Bağımsız Denetim Uygunluğunun İncelenmesi. www.muhasebettr.com, (Erişim: 14.04.2023)

Çetinkaya Bilgin, N. (2021). Vergi Affı Uygulamalarının Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunulabilmesi Üzerindeki Etkilerinin Araştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20 (62), 207-222.

Kaya, A. (2014)., “Vergi aflarının vergi gelirlerine etkisi: türkiye üzerine ampirik bir analiz”, *Maliye Dergisi*, 167, 184-199.

Örten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2020). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS)*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Savaşan F (2006)., “Vergi Afları: Teori ve Türkiye uygulamaları “vergi barışı” uygulama sonuçları”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, 8 (1), 41-65.

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

6111 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

7143 Sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanun

7440 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun



Derleme (Review)

Yeniden Değerleme Uygulamalarında Son Yasal Düzenlemeler ve Önceki Revizyonların Etkileri**

Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ¹

Öz

Ülkemizde yeniden değerlendirme uygulaması ilk kez 1984 yılında uygulanmış ve 2003 yılına kadar farklı düzenlemelerle uygulanmaya devam edilmiştir. 2003 yılında enflasyon düzeltme şartlarının oluşması ile 2004 yılında ilk kez enflasyon düzeltmesi uygulanmış ve yeniden değerlendirme uygulamadan kaldırılmıştır. 2005 yılında enflasyon şartları oluşmadığı için ne enflasyon düzeltmesi ne de yeniden değerlendirme uygulaması altın işi ile uğraşan işletmeler dışındaki işletmelerde uygulanmamıştır. Daha sonra VUK Geçici 31. Madde kapsamında 2018 yılında ve 2021 yılında tüm işletmelere tekrar yeniden değerlendirme olanağı tanınmış ancak devlete vergi verme zorunluluğu da getirilmiştir. Ekim 2021'de 7338 VUK Geçici 32. madde ile tek seferlik geçici yeniden değerlendirme getirilmiştir. Ocak 2022'de de VUK'a eklenen geçici 33. madde ile; 2021 ve 2022 yılı üç geçici ve hesap dönemi ile 2023 yılı üç geçici vergi dönemlerinde, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı ve bu sayılan dönemlerde yeniden değerlendirme uygulamasının yapılabileceği belirtilmiştir. Bu yasal düzenleme ile yeniden değerlendirme yapmak isteyen uygulayıcılara iki uygulama seçeneği sunulmuştur. 1.seçenek; önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; sonra sürekli yeniden değerlemeyi uygulamak (daha avantajlı olabilmektedir); 2.seçenek; sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulamak.

Çalışmada amaç; geçmişten günümüze yeniden değerlendirme uygulamaları ve en son yayınlanan VUK mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası ile geçici 32. madde kapsamındaki sürekli (298 (Ç)) ve tek seferlik (32.madde) yeniden değerlendirme uygulamalarına yönelik usul ve esasların yer aldığı 537 sıra nolu tebliğ çerçevesinde, tek seferlik (32.Madde) ve sürekli (298 (Ç)) yeniden değerlendirme uygulamalarının hangisinin, hangi durumlarda öncelikle uygulanması ve özellikle hangi hususlara dikkat edilerek uygulanmaları ve önceki uygulamaların yeni uygulamalar üzerindeki etkileri konusunda, işletmeye avantaj ve dezavantaj sağlayan durumları karşılaştırmalı ve uygulamalı olarak ortaya koymak ve analiz etmektir.

Anahtar Sözcükler: Yeniden Değerleme, Yeniden Değerleme Değer Artışı, Enflasyon.

JEL Kodları: M41.

Latest Legal Regulations on Revaluation Applications and The Effects Of Previous Revisions

Abstract

Revaluation is only applied to depreciable economic assets and immovables, and it partially reduces the effect of inflation in financial statements. Because of this, it is also called a partial inflation adjustment. The first revaluation application was put into practice in 1984 in Türkiye and was implemented until 2003. Inflation correction necessities emerged in Türkiye in 2003; the first inflation adjustment was applied in 2004, and revaluation was not applied then. However, since inflation did not occur in 2005, companies other than those dealing in gold applied neither an inflation adjustment nor revaluation. Later, within the scope of Article 31, companies that met the conditions were allowed to apply revaluation again in 2018 and 2021 but the obligation to pay taxes to the state has also been introduced. In October 2021, a one-time temporary revaluation was introduced with the 7338 Tax Procedure Law (TPL) Provisional Article 32. With the temporary Article 33 added to the TPL in January 2022, an inflation correction (regardless of whether the inflation adjustment conditions are met) will not be made in three temporary accounting periods in 2021 and 2022 and three provisional tax periods of 2023, but revaluation may be applied in these periods. This legal regulation provides practitioners with two implementation options. 1st option; first applying a one-time revaluation and then a continuous revaluation (option 1 may be more advantageous); 2nd option; only applying continuous revaluation.

This study examines revaluation practices from past to present and the revaluation application within the scope of the most recently published TPL temporary Article 298 (Ç) and provisional Article 32. Revaluation applications made within the scope of Article 298 (Ç) and Article 32, and their relationship to each other, their similarities and differences, and the effects of previous applications on the new applications were examined; additionally, key points concerning all applications are highlighted.

Keywords: Revaluation, Value Increasing in Revaluation, Inflation.

JEL Codes: M41.

¹ **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ, (Dr. Öğr. Üyesi), Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Biga Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi, Çanakkale, Türkiye, E-mail: sedaaslan@comu.edu.tr ORCID: 0000-0002-8392-3737.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Yavuzaslan Söylemez, S. (2023). Yeniden değerlendirme uygulamalarında son yasal düzenlemeler ve önceki revizyonların etkileri. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), xx-xx. doi: <https://doi.org/>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

In countries with high inflation, the structure of financial statements is deteriorating due to inflation. For this reason, financial statements should be free of inflationary effects. From past to present, the best method to remove the effect of inflation on financial statements-when inflation conditions are normally met-is an inflation adjustment. When financial statements are adjusted for inflation, this shows the actual financial position and the profitability of the business; negativities also disappear due to inflation.

Revaluation is only applied to depreciable economic assets and immovables, and it partially reduces the effect of inflation in financial statements. Because of this, it is also called a partial inflation adjustment. The first revaluation application was put into practice in 1984 in Türkiye and was implemented until 2003. Inflation correction necessities emerged in Türkiye in 2003; the first inflation adjustment was applied in 2004, and revaluation was not applied then. However, since inflation did not occur in 2005, companies other than those dealing in gold applied neither an inflation adjustment nor revaluation. Later, within the scope of Article 31, companies that met the conditions were allowed to apply revaluation again in 2018 and 2021. Companies that initiate revaluation are obliged to pay taxes to the state. However, with the temporary Article 33 added to the TPL in January 2022, an inflation correction (regardless of whether the inflation adjustment conditions are met) will not be made in three temporary accounting periods in 2021 and 2022 and three provisional tax periods of 2023, but revaluation may be applied in these periods. In May 2022, the notification, numbered 537, was published; it includes how the revaluation practices will be applied.

This legal regulation provides practitioners with two implementation options. 1st option; first applying a one-time revaluation and then a continuous revaluation (option 1 may be more advantageous); 2nd option; only applying continuous revaluation.

This study examines revaluation practices from past to present and the revaluation application within the scope of the most recently published TPL temporary Article 298 (Ç) and provisional Article 32. Revaluation applications made within the scope of Article 298 (Ç) and Article 32, and their relationship to each other, their similarities and differences, and the effects of previous applications on the new applications were examined; additionally, key points concerning all applications are highlighted. In the example application, a significant difference is shown between the net value increase that occurs when the entity applies only continuous revaluation and the net value increase that occurs when the entity applies first one-time revaluation and then continuous revaluation. It has been shown that there is a significant difference between the net value increase that occurs when the entity applies only continuous revaluation and the net value increase that occurs when the entity applies first one-time revaluation and then continuous revaluation in the example application.

Literature review

In Kotar's study (1983), the author explained the practice of revaluation, which became operational in 1983 with the amendment of Law No. 2791 and the temporary 11th article of the TPL; the study also described the technical problems involved with examples and discussed the results of revaluation as it pertained to businesses.

Çetiner (1990) stated in his study that revaluation provides self-financing opportunities to businesses. When adding value to the capital, the bond issuance limits increase, thus providing a foreign source opportunity.

Akpınar (2021) found that the number of companies applying the revaluation method to property plant and equipment and immovables had increased between 2007-2019 through research they carried out in the footnotes of BIST 100 companies.

Ulusan (2022) attempted to measure the effect of the revaluation practice on the protection of the capital invested in asset subject to depreciation and concluded that the revaluation practice significantly protected the invested capital.

Aslanoğlu and Can (2022) compared specific situations in revaluation and inflation adjustment applications and revealed the records of valuation differences resulting from revaluation and inflation adjustments.

Köse and Ağdeniz (2022) made a triple comparison by addressing the two revaluation practices introduced in 2021 under Law No. 7338 and the temporary revaluation practice introduced in 2021 under Law No. 7326.

Akçin and Kıymetli Şen (2022) examined the effects on businesses that prepared their financial statements according to Turkish Financial Reporting Standards (TFR), the temporary revaluation application introduced under Law No. 7326 in 2021, and two revaluation applications submitted within the scope of Law No. 7338 in 2021.

Research methods

This study used the document research and analysis method, one of the qualitative research methods, and the literature and legal precedents on the subject were examined. Legal regulations related to revaluation from past to present were also focused on. The continuous and one-time revaluation results were revealed within the scope of the reiterated 298 (Ç) and temporary Article 32, the most recent legal regulations. In addition, the effects of previous legal regulations on the latest legal regulation are discussed.

Research findings

If businesses benefit from the revaluation practices applied within the scope of the latest legal regulations, Articles 298 (Ç) and 32, financial statements reflect the reality, and it will be possible for firms to make the right decisions and thus benefit from tax advantages.

Businesses that apply continuous revaluation (298 (Ç)) are also allowed to enact a one-time taxable revaluation (Temporary Article 32). If enterprises need or require it, they can apply the one-time revaluation (Temporary Article 32) in the previous accounting period of the accounting period in which they will apply 298 (Ç) to immovables (including vacant land plots) and asset subject to depreciation. But one-time revaluation (Temporary Article 32) is taxed at 5%.

Only businesses deciding to apply 298 (Ç) can benefit from a one-time revaluation application for their immovables and asset subject to depreciation.

A one-time revaluation (Temporary Article 32) application allows the revaluation of asset subject to depreciation and immovables (including vacant lots and land), whereas a continuous revaluation application (298 (Ç)) allows revaluation for asset subject to depreciation and depreciable buildings but does not allow revaluation on vacant lots and land.

A one-time application (Provisional 32 items) is taxed, but a continuous revaluation (298 (Ç)) is tax-free.

When the enterprise applies a one-time revaluation (Article 32), it can reflect the inflation difference that has arisen from the date the asset subject to depreciation and immovables became active until today. In other words, it is possible to reflect the inflation increases of all past years by revaluation. However, when businesses apply 298 (Ç), only the current year's inflation difference can be reflected by revaluation. As a result, Article 32 is more effective in reflecting the inflation difference than 298 (Ç).

In the case of asset subject to depreciation sales, when the asset subject to depreciation applied to 298 (Ç) are sold, the value increases followed in the special fund account are treated exactly like depreciation. However, when the asset subject to depreciation to which Article 32 applies are sold,

the value increases followed in the special fund account are not taken into account in the calculation of income and remain in the fund account.

Conclusion

Revaluation practices, which are also referred to as partial inflation adjustments in periods when inflationary conditions are not met, allow tax advantage to be provided by partially eliminating the effect of current inflation.

Since 1984, businesses have benefited from the opportunity to apply the revaluation system, which partially eliminates the effect of inflation with various legal regulations.

With the last legislation in 2022, businesses are presented with two options when they want to apply revaluation;

1. First, one-time revaluation according to the provisional article 32, and then continuous revaluation according to the repeated 298 (Ç)
2. Only continuous revaluation according to the 298 (Ç)

As can be seen, when taxpayers choose the 1st option, they have the right to use both applications together (provided that they meet the conditions). Namely one of the points that should be especially noted is that if a continuous revaluation according to 298 (Ç) is applied first to any asset subject to depreciation, then no one-time revaluation can be applied to any asset subject to depreciation according to the provisional article 32 and the entity loses the benefits of one-time revaluation. Unless 298 (Ç) is applied first, the temporary article 32 can be applied to asset subject to depreciation and immovables at different times.

The net value increase that occurs when applying one-time revaluation and then continuous revaluation is greater than the increase in net worth that occurs when applying continuous revaluation only.

When businesses first apply one-time revaluation and then continuous revaluation (Option 1), they pay 2% tax on the increase in value. If they only apply Option 2 (continuous revaluation), no tax on value increase is calculated and they don't pay taxes. The basic application logic is the same in all legal regulations related to revaluation from past to present. However, tax is levied on the revaluation value increase from time to time. In the last regulation in 2022, those who benefit from the one-time revaluation application will pay 2% tax on the value increase amount. This is seen as a disadvantage by taxpayers. However, it is necessary to calculate whether the 1st option application to immovables and asset subject to depreciation is advantageous compared to the 2nd option application. The 1st option application may be more advantageous for the immovables and asset subject to depreciation to be sold. Therefore, businesses should apply this option if option 1 revaluation applications give them an advantage. If it does not provide an advantage, they can only choose the continuous revaluation application according to the 2nd option.

In addition, when assets subject to depreciation are revalued according to Article 32, the value increases followed in the special funds account are not taken into account in the calculation of earnings and remains in the fund account.

If taxpayers apply only continuous revaluation and add revaluation increases to the capital, in case of sale or disposal of asset subject to depreciation, value increases are not taken into account in determining the resulting profit or loss. But if the capital gains included in the capital are somehow deducted from the capital, the deducted portion is taken into account in determining the profit or loss for that period and is taxed. If the increase in value that occurs after a one-time revaluation is added to the capital, the resulting increase in value is not taxed.

Businesses, as we mentioned above, within the framework of the contingency approach; It can be stated that it will be more appropriate for them to choose one of the options that provides the highest advantage for them, taking into account the conditions such as the entry dates of the immovables and

asset subject to depreciation to the balance sheet, whether they have benefited from the previous revaluation applications, whether a sale will take place after the revaluation application.

1. GİRİŞ

Enflasyon ve muhasebe ilişkisi incelendiğinde yüksek enflasyonun yaşandığı ülkelerde, mali tabloların bazı kalemleri ait oldukları dönemin satın alma gücünü yansıtamamaktadır. Tarihi maliyet esasına göre yapılan kayıtlar nedeni ile mali tabloların yapısında bozulma meydana gelmekte ve mali tablolar işletmelerin gerçek durumunu doğru ve güvenilir şekilde göstermekten uzaklaşmaktadır (Sağlam, 2000:106). Ayrıca yüksek enflasyon mali tabloların aktif yapısı değiştirmekte, ağır faiz yükü de bilançodaki borçları arttırmakta ve sermaye yapılarını da bozmaktadır (Yalkın ve Gürdal, 2004:13; Atasel ve Şeker, 2022:935). Dönem sonlarında da gerçeğin çok üstünde fiktif kârlar oluştuğundan ödeyecekleri vergi miktarı da artmaktadır (Arzova ve Şahin, 2022:14). Tüm bu nedenlerle mali tabloların enflasyonist etkilerden arındırılması ihtiyacı doğmaktadır. Geçmişten günümüze bu etkinin yok edilmesi için şartlar oluştuğunda enflasyon düzeltmesi, şartlar oluşmadığında kısmi enflasyon düzeltme yöntemi olan yeniden değerlendirme kullanılmıştır.

Enflasyon düzeltmesi ile ilgili IFRS, SPK, BBDK ve VUK tarafından yapılmış birçok düzenleme bulunmaktadır. Tüm bu düzenlemelerin ortak yanı, düzeltmede Genel Fiyat Düzeyi Yönteminin (GFDY) baz alınmasıdır (Özdemir ve Arslan, 2007:89). Yeniden değerlendirme ile ilgili olarak da VUK'a eklenen maddeler ve açıklayıcı tebliğler vardır. Ayrıca enflasyon düzeltme esaslarının içeriği TMS 29 “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama” standardında açıklanmaktadır.

Mali tablolar üzerindeki enflasyon etkisini arındıran en iyi yöntem, enflasyon düzeltmesi olarak görülür. Enflasyon düzeltmesi ile mali tablolar işletmenin gerçek finansal durum ve kârlılığını gösterir hale gelmekte (Uluslan, 2002:116) ve enflasyon nedeniyle oluşan olumsuzluklar da ortadan kalkmaktadır.

Enflasyon düzeltmesi bir maliye politikası aracı olarak uygulamaya konulduğunda, uygulayıcılarda farklı bakış açıları oluşabilmektedir. Uygulayıcılar açısından bakıldığında; enflasyon düzeltmesinin uygulama öncesi ve uygulama sonrası iş yükü çok fazla olduğundan ve bu ilave iş yükünün bir mali karşılığı olmadığı için enflasyon düzeltmesi uygulaması ekstra bir iş yükü olarak görülebilmektedir. Özkan (2005) tarafından yapılan çalışmada da, meslek mensuplarının, mevcut enflasyon düzeltmesini, yasal zorunluluktan dolayı uyguladıkları ve mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılmasında daha basit bir yöntem geliştirilmesi gerektiğine inandıkları sonucuna ulaşmıştır. Enflasyon düzeltmesi uygulaması ile ilgili diğer taraflar; akademisyenler, patronlar ve devlettir. Akademisyenlerin çoğunluğunun, enflasyon düzeltmesinin mali tabloların gerçek durumunu yansıtmaması nedeni ile uygulamanın yapılmasını istemeleri beklenir. Patronlar açısından ise, işletmenin enflasyon nedeni ile oluşan fiktif kârı üzerinden vergi hesaplanmasını önlediği ve gerçek kazancı üzerinden vergi hesaplaması sağlayarak öz kaynaklarının erimesinin önüne geçtiği için (Yükçü ve Özkan, 2003:15) uygulamayı istemeleri beklenir.

Enflasyon ve yeniden değerlendirme ilişkisine bakıldığında da enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı ancak enflasyonun yaşanmaya başladığı dönemlerde, enflasyon kaynaklı bozulmanın, kısmi olarak düzeltilmesi amacı ile kısmi enflasyon düzeltme uygulaması olarak yeniden değerlendirme müessesesi uygulamaya konulmaktadır (Köse ve Ağdeniz, 2022:88).

Kısmi olarak ifade edilmesinin nedeni yeniden değerlemenin sadece taşınmazlara ve amortismanına tabi iktisadi kıymetler (ATİK)'e uygulanmasıdır. Taşınmazlar ve ATİK'in enflasyon nedeni ile reel değerlerindeki artış, nominal değerlerinin üstünde gerçekleşir. Özellikle satılmaları durumunda gerçek olmayan kârlar ve ilave vergi yükümlülükleri doğar. Taşınmazlara ve ATİK'e yeniden değerlendirme uygulanması, gerçek değerleri ile kayıt altına alınmalarını sağlamaktadır. Böylece hem taşınmaz ve ATİK gerçek değeri ile kayıt altına alınmış olmakta hem fiktif kâr oluşumu önlenmekte hem de bu fiktif kârın vergilendirilmesi önlenmiş olmaktadır. Yeniden değerlendirme uygulaması, enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı dönemlerde mükelleflerin tercihine bırakılmış bir uygulamadır (Toroslu, 1995: 44).

Bu çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan belge araştırma ve incelenme yöntemi kullanılarak konu ile ilgili literatür ve yasal dayanaklar incelenmiştir. Çalışmada öncelikle geçmişten

günümüze tarihsel sıralaması içinde yeniden değerlendirme uygulamaları açıklanmıştır. Sonrasında 2022 yılında yayınlanan 537 sıra nolu tebliğ çerçevesinde sürekli yeniden değerlendirme (VUK mükerrer 298. maddenin (Ç) fıkrası) ve tek seferlik (geçici 32. madde) yeniden değerlendirme uygulaması ile ilgili dikkat edilmesi gereken noktalar açıklanmıştır. Tek seferlik ve sürekli yeniden değerlendirme uygulamaları birlikte uygulandığında veya sürekli yeniden değerlendirme tek başına uygulandığında ortaya çıkan sonuçlar, birlikte ve tek başına uygularken dikkate alınmaları gereken hususlar, bu hususlara dikkat ettiklerinde elde ettikleri avantajlar, dikkate almadıklarında kayıpları; önceki yeniden değerlendirme uygulamalarından faydalanan ve faydalanmayanların yeni uygulayacakları sürekli ve tek seferlik yeniden değerlemeyi uygularken dikkat etmeleri gereken hususlar 537 Sıra nolu Tebliğ'de yer alan açıklamalar çerçevesinde teorik ve örnek uygulamalarla açıklanmıştır. Uygulama örneğinde de, işletmenin önce tek seferlik yeniden değerlendirme sonra sürekli yeniden değerlemeyi birlikte uyguladığında ortaya çıkan net değer artışının ve hesaplanan amortisman tutarının sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulandığında ortaya çıkan sonuca göre daha yüksek olduğu görülmüştür. Ancak durumsallık yaklaşımı çerçevesinde işletmelerin kendileri için en yüksek avantajı sağlayan seçeneği uygulamaları onlar için daha faydalı olacaktır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Yeniden değerlendirme ile ilgili literatür incelendiğinde, geçmişte uygulanan yeniden değerlendirme uygulamaları ile son dönemde uygulanan sürekli yeniden değerlendirme ile tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamalarının değerlendirildiği çalışmalar aşağıda özetlenmiştir.

Kotar (1983) çalışmasında, 1983 yılında, 2791 sayılı Kanun ile VUK geçici 11. Maddenin değiştirilmesi ile işlerlik kazandırılan yeniden değerlendirme uygulamasını ve teknik sorunları örneklerle açıklamış ve işletmeler açısından yeniden değerlemenin sonuçlarını tartışmıştır.

Çetiner (1990) çalışmasında, yeniden değerlendirme ile işletmelere ofofinansman imkanı sağlandığını, değer artışının sermayeye eklenmesi ile tahvil çıkarma limitlerinin arttığını böylece yabancı kaynak imkanı da sağlandığını ifade etmiştir.

Akpınar (2021) 2007-2019 yılları arasında, BİST 100 şirketlerinin, dipnotlarında yaptıkları araştırmada, ATİK'e ve taşınmazlara yeniden değerlendirme yöntemini uygulayan şirket sayısının arttığını bulmuştur.

Ulusan (2022) amortisman tabi iktisadi kıymetlere yatırılan sermayenin korunmasında yeniden değerlendirme uygulamasının etkisini ölçmeye çalışmış ve yeniden değerlendirme uygulamasının yatırılan sermayeyi önemli ölçüde koruduğu sonucuna ulaşmıştır.

Aslanoğlu ve Can (2022) yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi uygulamalarındaki özellikli durumları karşılaştırmışlar, yeniden değerlendirme ve enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan değerlendirme farklarının kayıtlarını ortaya koymuşlardır.

Köse ve Ağdeniz (2022) çalışmalarında 2021 yılında 7338 sayılı Kanun kapsamında getirilen iki yeniden değerlendirme uygulaması ile yine 2021 yılı 7326 sayılı Kanun kapsamında getirilen geçici yeniden değerlendirme uygulamasını ele alarak üçlü karşılaştırma yapmışlar ve 2021 yılında yeniden değerlendirme ile ilgili yapılan düzenlemeleri anlatmışlar ve uygulama örneği koymuşlardır.

Akçin ve Kıymetli Şen (2022) çalışmalarında 2021 yılı 7326 sayılı Kanun kapsamında getirilen geçici yeniden değerlendirme uygulaması ile 2021 yılında 7338 sayılı Kanun kapsamında getirilen iki yeniden değerlendirme uygulamasının, mali tablolarını TFRS'ye göre düzenleyen işletmelerin mali tablolarına etkileri incelenmişlerdir. Yeniden değerlemedeki endeksleme yönteminin düzeltme konusunda yetersiz kaldığı, değerlendirme yöntemlerinin TFRS'ye yakınsanması gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

3. YENİDEN DEĞERLEME SÜRECİ

Ülkemizde enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisinin kaldırılmasına yönelik kısmi enflasyon düzeltme yöntemi olarak; yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler yöntemi, LİFO yöntemi, duran varlık yenileme fonu, alacak ve borç senetlerinin reeskontu, gayrimenkul ve iştirak satışlarından doğan kârın sermayeye ilavesinde vergi istisnası, araştırma ve geliştirme fonu, yatırım indiriminde endeksleme gibi kısmi düzeltme yöntemleri kullanılmıştır (Gürdal, 1999:82; Açık, 2006:355). Ülkemizde yeniden değerlendirme, vergi mevzuatımıza ilk olarak 28.02.1963'te yayınlanan 205 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 11. madde ile girmiştir. 1982 yılına kadar bir oran yayınlanmadığı için uygulanamamıştır. 1983 yılında 2791 sayılı Kanun ile VUK geçici 11. Maddenin değiştirilmesi ile yeniden değerlendirme şartları belirlenmiş ve (Kotar, 1983:119) ilk uygulama 1984 yılında başlamış olup, amortisman tabi iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi olup boş arazi ve arsalar kapsam dışında bırakılmıştır. 1987 yılında da yapılan revize ile VUK mükerrer 298. maddesi ile yeniden değerlendirme devamlı hüküm niteliği kazandırılmıştır (Özkan, 1998:2)

1998 yılına kadar kapsam dışında olan özel maliyetler, 1998 yılı itibari ile aktive kaydedilmiş olmaları koşulu ile 1999 yılı itibari ile yeniden değerlendirme kapsamına alınmıştır. Ayrıca 1999 yılından itibaren yeniden değerlemenin ara dönem uygulamaları yapılmaya başlanmıştır (Sağlam, 2000:106).

1999 yılından itibaren de enflasyon düzeltmesi şartları oluşuncaya kadar kısmi enflasyon düzeltmesi olarak ifade edilen yeniden değerlendirme uygulaması yapılmaya devam edilmiştir. 2003 yılında enflasyon düzeltmesi şartları oluşunca, 2003 yılında yapılan değişikliklerle yeniden değerlendirme kaldırılmış ve yerine enflasyon düzeltmesi getirilmiş ve ilk enflasyon düzeltmesi 2004 yılında ve sadece bir kez uygulanmıştır. 2004 yılından sonra enflasyon düzeltmesi şartları oluşmadığı için uygulamadan kalkmıştır (<https://www.tskb.com.tr/blog/kuresel-ekonomi/2023-ile-yine-yeniden-enflasyon-muhasebesi>).

2004 yılından sonra enflasyon düzeltmesi şartları oluşmadığı için de 2005'ten itibaren sadece altın işi ile uğraşanlar hariç yeniden değerlendirme uygulaması da kalkmıştır. 2018 ve 2021 yılında 31. madde kapsamında uygulanmak üzere tüm işletmelere tekrar yeniden değerlendirme olanağı tanınmış ancak yeniden değerlendirme yapacak işletmelerin devlete vergi verme zorunluluğu da getirilmiştir. İlk 2018 Mayıs'ta 7144 sayılı kanun kapsamında VUK Geçici 31/1'e göre %5 vergi ödemesi yapmak koşulu ile taşınmazlara (boş arazi ve arsalar dahil) ve amortismanlarına yeniden değerlendirme olanağı sağlanmıştır (500 Sıra Nolu Tebliğ). Daha sonra 2021 Haziran'da 7326 sayılı kanun kapsamında VUK Geçici 31. maddeye göre %2 vergi ödemesi yapmak koşulu ile taşınmazlara (boş arazi ve arsalar dahil) ve amortisman tabi iktisadi kıymetlere ve onların amortismanlarına yeniden değerlendirme olanağı sağlanmıştır (530 Sıra Nolu Tebliğ). Benzer olarak Ekim 2021'de 7338 VUK Geçici 32. madde ile tek seferlik geçici yeniden değerlendirme getirilmiştir. Bu uygulamada da değer artış üzerinden %2 vergi ödeme koşulu vardır.

Ülkemizde enflasyon düzeltmesi ile ilgili gerekli şartlar, 2003-2004 döneminden sonra, ilk kez 2021 yılında tekrar oluşmuştur ve 2022 yılındaki yasal düzenleme ile 2021 ve 2022 yılı için kısmi enflasyon düzeltmesi olan yeniden değerlendirme uygulaması tekrar getirilmiştir.

Ocak 2022'de de 7352 sayılı kanun 1. maddesi ile 213 sayılı VUK'a eklenen geçici 33. madde ile; 2021 ve 2022 yılı üç geçici ve hesap dönemi ile 2023 yılı üç geçici vergi dönemlerinde, enflasyon düzeltmesi şartlarının oluşup oluşmadığına bakılmaksızın enflasyon düzeltmesi yapılmayacağı ve bu sayılan dönemlerde yeniden değerlendirme uygulamasının yapılabileceği belirtilmiştir ve yeniden değerlendirme uygulamalarının nasıl uygulanacağını anlatan 537 sıra nolu tebliğ Mayıs 2022'de yayınlanmıştır. Tebliğ'de, mükerrer 298/Ç (sürekli yeniden değerlendirme) ve geçici 32. madde (tek seferlik yeniden değerlendirme) kapsamında taşınmazların ve ATİK'in sürekli ve tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamalarına yönelik usul ve esaslar yer almaktadır. Şöyle ki (537 Sıra Nolu Tebliğ);

a) 298. madde (Ç) fıkrasıyla; enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşmediği dönemlerde, uygulamadan faydalanabilen mükelleflerin ATİK'ini sürekli yeniden değerlendirme uygulaması yapılabilmesine ilişkin düzenleme ile ilgili esaslar,

b) Geçici 32. maddeyle de, mükerrer 298. (Ç)'ye göre yeniden değerlendirme yapabilen mükelleflerin, bilançolarındaki taşınmazlar ile ATİK'ini önceki hesap döneminin sonu itibarıyla tek seferlik yeniden değerleyebilmelerine olanak sağlayan tek seferlik yeniden değerlendirme ile ilgili esaslar

Yani 32. madde, 298 (Ç) uygulanmadan önce tek bir seferlik uygulanmak üzere verilen bir hak olup, varlığın bilançoya girdiği tarihten günümüze taşınmasını sağlayan bir yeniden değerlendirme hakkıdır. Bütün ATİK ve taşınmazlara 32. madde uygulanma zorunluluğu da yoktur.

Mükellefler kısmi olarak aynı yıl içinde bazılarında geçici 32. madde bazılarında 298 (Ç) uygulayabilmektedir. Ancak önce geçici 32. maddeye göre yeniden değerlendirme yapmaları gerekmektedir. Çünkü ATİK'den birine önce 298 (Ç) uygulayan mükellefler Geçici 32'ye göre yeniden değerlendirme hakkını kaybetmektedir (517 nolu tebliğ 20.madde 1, 2.ve 6.fıkra)

Aslında bu düzenleme ile uygulayıcılara iki seçenek sunulmuştur. 1- önce tek seferlik (Geçici 32. madde) yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; ardından sürekli yeniden değerlemeyi (298(Ç) uygulamak; 2- Sadece sürekli yeniden değerlendirme (298(Ç) uygulamak,

Enflasyon düzeltmesi uygulamasının ise, VUK'a eklenen geçici 33. madde ile, 31/12/2023 tarihli mali tablolara uygulanacağı, mükerrer 298. maddede yer alan enflasyon düzeltmesi ile ilgili şartlar oluşsa da oluşmasa da mali tablolarda enflasyon düzeltmesi yapılacağı ifade edilmiştir.

4. 2022 YILI SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI

2022 yılı son yasal düzenlemeleri çerçevesinde yeniden değerlendirme yapmak isteyen uygulayıcıların önünde iki uygulama seçeneği vardır (537 Sıra Nolu Tebliğ).

1. Seçenek; önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; tek seferliği uyguladıktan sonra sürekli yeniden değerlemeyi uygulamak. (daha avantajlı olabilmektedir)

2. Seçenek; sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulamak

Mayıs 2022'de 537 sıra nolu tebliğin yayınlanması ile sürekli yeniden değerlendirme uygulaması ile ilgili usul ve esaslar belli olmuştur. 537 sıra nolu tebliğde 4. maddeden 14. madde dahil, Mükerrer 298 (Ç) kapsamında uygulanacak **“Sürekli Yeniden Değerleme”** ile ilgili açıklamalar ve dikkat edilmesi gereken hususları ve örnek uygulamaları içermektedir. 15. madde ile 24. madde dahil geçici 32. madde kapsamında uygulanacak **“Tek Seferlik Yeniden Değerleme”** uygulaması ile ilgili açıklamaları, dikkate alınması gereken hususları ve örnek uygulamaları içermektedir.

298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulaması, enflasyon şartlarının oluşmadığı dönemlerde ATİK'e ve amortismanlarına uygulanır.

298 (Ç)'yi uygulayacak işletmelere, ayrıca tek seferlik, vergiye tabi yeniden değerlendirme olanağı da tanınmıştır. Şöyle ki, işletmeler, 298 (Ç)'yi uygulayacakları hesap döneminin bir önceki hesap döneminde, taşınmazlarına (boş arazi arsalar dahil) ve ATİK'ine, isterlerse tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayabilmektedirler

298 (Ç) kapsamında sürekli yeniden değerlendirme uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar (537 Sıra Nolu Tebliğ);

1- Enflasyon düzeltme şartlarının gerçekleşmediği hesap dönemlerinde, tebliğde 5. maddede tanımlanan mükellefler, 298 (Ç) fıkrasında öngörülen şartlar çerçevesinde amortismanına tabi iktisadi kıymetleri ve amortismanlarını 2022 yılı 3 geçici vergi dönemi ile hesap dönemi ve 2023 yılı 3 geçici vergi döneminde 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

2- Sürekli yeniden değerlendirme yapabilecek ve yapamayacak mükellefler açıklanmıştır. 298 (Ç) maddesine göre tam mükellef olup bilanço usulüne göre defter tutan şahıs işletmeleri, kolektif, adi komandit ve adi şirket gibi gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri ATİK'ini sürekli yeniden değerlemeye (6.maddedeki istisnalar dışında) tabi tutabilirler.

298. maddesinin (Ç) fıkrasından (sürekli yeniden değerlendirme) ve 32. madde (tek seferlik) uygulamasından yararlanamayacak mükellefler de 5.maddede belirtilmiştir;

- a) Dar mükellef olarak vergilendirilen mükellefler,
 b) İşletme hesabı (zirai işletme hesabı dahil) esasına göre defter tutan mükellefler,
 c) Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabı mükellefler,
 ç) Devamlı olarak altın, gümüş imalatı ve işlenmiş altın gümüş alım-satımı ile uğraşan mükellefler,
 d) Kayıtlarını Türk para biriminden başka bir para birimi ile yapmalarına müsaade edilen mükellefler.

3-Sürekli yeniden değerlendirme, enflasyon muhasebesi uygulamasına benzemekle birlikte daha sınırlı kalemleri kapsamaktadır. Çünkü yeniden değerlendirme uygulamasında sadece ATİK ve birikmiş amortismanları sürekli yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır.

4-Sürekli yeniden değerlendirme uygulaması zorunlu olmayıp, ihtiyaridir, vergi ödenmediği için de mükellefler açısından cazip olarak görülmektedir. Mükellefler ister bir, ister birkaç, ister bütün iktisadi kıymetlerini ve birikmiş amortismanlarını yeniden değerlemeye tabi tutabilirler. İstedikleri dönemde yeniden değerlendirme yapıp, istemedikleri dönemde yeniden değerlendirme yapmama esnekliğine sahiptirler.

5- Tebliğ'de 298 (Ç) çerçevesinde yeniden değerlemeden faydalanabilecek ve faydalanamayacak iktisadi kıymetler ve değerlemenin uygulanacağı tarihler tanımlanmıştır. Dikkat edilmesi gereken nokta, taşınmazlar ve özellikle boş arazi ve arsalar sürekli yeniden değerlendirme müessesesinden faydalanamamaktadır. 298 (Ç)'ye göre, ATİK ve amortismanlarına yeniden değerlendirme uygulanabilmesi için, yeniden değerlemenin uygulanacağı tarihten önceki hesap dönemi sonu itibari ile aktife kaydedilmiş ve yeniden değerlemenin yapılacağı dönem sonu itibari ile hala aktife kayıtlı olmaları gerekmektedir. Yeniden değerlemeye konu olamayacak istisnai durumlar Tebliğ'in 6. maddesinde yer alan yeniden değerlemeye konu olamayacak (istisna) iktisadi kıymetler aşağıdaki gibidir;

-Sürekli olarak sat-kirala-geri al işlemi veya kira sertifikası ihracına konu edilen iktisadi kıymetler ile iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşaa işleri ile uğraşanlar, aktiflerinde kayıtlı faaliyet konuları ile ilgili emtia niteliğindeki kıymetleri yeniden değerlemeye tabi tutamazlar.

- Boş arazi ve arsalar gibi amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetler yeniden değerlemeye tabi tutulamaz.

-Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktife kaydedilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme yapılamaz.

- Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde aktifte kayıtlı olmayıp satılmış ATİK için de yeniden değerlendirme yapılmaz.

Benzer şekilde inşaat firmalarının da yaptığı binalar emtia kabul edildiği için yeniden değerlemeden faydalanamamaktadır. Faydalanamamaları vergileme açısından dezavantaj sağlar, ancak satılmayan binalarda enflasyon düzeltmesini uyguladıklarında vergi avantajı sağlayabilirler.

6- Tebliğde yeniden değerlemeye esas tutar açıklanmıştır; ATİK'in maliyet bedeline, iktisadi kıymetin aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin kur farkları ve kredi faizleri ve bu toplam tutar üzerinden hesaplanan amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir. Sonraki dönemde oluşan kur farkı ve kredi faizleri maliyete eklenmeyecek ve bu tutarlara tekabül eden amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulmayacaktır. Örneğin; Dolarla borçlanılarak 2021 yılında satın alınan bir makinenin kur farkları ve kredi faizleri maliyet bedeline eklenirken ve bu toplam tutar üzerinden hesaplanan birikmiş amortisman yeniden değerlendirme kapsamında iken 2022 ve sonraki yıllarda kur farkları ve kredi faizi maliyete eklenmez ve yeniden değerlemeye tabi tutulmaz.

Amortisman hesaplaması yapılırken de, iktisadi kıymetin amortismanını herhangi bir dönemde eksik ayrılmış veya hiç ayrılmamış olsa da, tam olarak ayrılmış varsayılır ve bu tutar üzerinden yeniden

değerlemeye tabi tutulur. Örneğin 2017 yılında satın alınan ve faydalı ömrü 10 yıl olan ATİK'e 2019 ve 2020 yıllarında amortisman ayrılmadığında, yeniden değerlemeye esas alınacak amortisman tutarı ayrılmayan yılların da dahil edilmesi ile bulunan tutara uygulanır.

7- 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlemeden yararlanma hakkına sahip mükellefler, 01.01.2022 tarih itibari ile enflasyon düzeltme şartlarının oluşmadığı dönemlerde, yeniden değerlemeyi dönem sonu itibari ile kayıtlarında olan ATİK ve amortismanlarına uygulayabileceklerdir. 2022 yılı ve sonrasında yeniden değerlemenin yapılmaması veya oranın düşük uygulanmasından dolayı geçmişe dönük düzeltme yapılamayacaktır. Ayrıca geçici vergi dönemlerinden birinde yeniden değerlendirme yapılmamış olması, devam eden geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapılmasına engel değildir. Ya da bir dönemde yeniden değerlendirme yapılmış olması diğer dönemlerde yeniden değerlendirme yapılmasını gerektirmemektedir. Yine mükelleflerin geçici vergi dönemi ya da yıllık vergi döneminde uygulama ya da uygulamama tercihleri birbirini etkilememektedir.

8. 298 (Ç)'ye göre 1.2.3. geçici vergi dönemi ve hesap dönemlerinde, yeniden değerlendirme uygulaması için kullanılacak yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Yİ-ÜFE'de meydana gelen artışlara bağlı olarak açıklanacak orandır ve uygulama bu oran üzerinden yapılacaktır. Özel hesap dönemi ile çalışan mükelleflerde, özel hesap dönemlerinin başladığı yılın yeniden değerlendirme oranı dikkate alınacaktır.

9. Devir ve tür değiştirme, devir ve bölünme durumlarında devrolunan veya bölünen işletmelerin devrettiği ATİK ve birikmiş amortismanlar, devralanlar tarafından yeniden değerlendirme işlemine tabi tutulabilmektedir. Buradaki istisnai durum, devredenlerin devir tarihine kadar geçici vergi dönemlerinde yeniden değerlendirme yapabilmeleri, devralanların da devam eden dönem sonlarında yeniden değerlemeye devam edebilmeleridir.

Ayrıca faydalı ömrünü tamamlayan ATİK'e de yeniden değerlendirme uygulanabilmektedir. Ancak yeniden değerlendirme uygulamasından sonra hesaplanan ATİK'in yeni değeri üzerinden, ayrılmamış yıllara ait amortisman hesaplanamamaktadır.

10. Enflasyon düzeltme şartları ortadan kalktığına, enflasyon düzeltme zorunluluğu olmadığına, devam eden ilk hesap döneminden itibaren 298 (Ç) uygulamaya devam edilebilecek, yeniden değerlemeye esas değer de, enflasyon düzeltmesinin yapıldığı son bilançodaki değerin olduğu belirtilmiştir. Bir de 298 (Ç)'nin uygulandığı dönemi takip eden dönemde enflasyon düzeltmesi yapılacaksa, enflasyon düzeltmesine esas değer, en son uygulanan yeniden değerlendirme sonucu bulunan değerler olacağı ifade edilmiştir.

11. Özel hesap dönemi olan işletmeler, kıst hesap dönemleri için, bir önceki yıl kasım ayı itibari ile kıst dönem ay sayısı kadarlık dönemde, bir önceki dönemin Yİ-ÜFE değeri ile değerlendirme yapabileceklerdir.

4.1. Sürekli Yeniden Değerlemeye (298 (Ç)) Göre Uygulama Örneği

298 (Ç) kapsamı içinde olan ATİK ve amortismanlarının, yeniden değerlemeye esas tutarlarının yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması sonucu bulunan değer, yeniden değerlendirilmiş tutardır. Net değer artışı ise; yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası net aktif değerlerinin tespiti ve farklarının hesaplanması ile bulunur. (Hesaplamalarda ayrılmamış yıllara ait birikmiş amortismanların da tam ayrılmış olduğu varsayılır). Her bir ATİK için hesaplanan değer artışı bilançonun pasifinde "522. Maddi Duran Varlık Yeniden Değerleme Artışları" hesabında ayrıntılı olarak kaydedilir.

Faydalı ömrünü tamamlayamayan ATİK'in amortismanları yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan yeni değerleri üzerinden ayrılır.

Örneğin; Tam mükellef (X) A.Ş. şirketinin 2015 yılında iktisap ettiği ve hala bilançosunda bulunan 400.000 TL maliyetli taşıtına 31/12/2022 tarihinde 298 (Ç) uygulama kararı almıştır. (X) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda birikmiş amortisman tutarı 200.000 TL'dir. Taşıtın faydalı ömrü de 10 yıl olup normal amortisman oranı da %10'dur, 2018 yılı için amortisman kaydı olmadığı görülmüştür. 2022 yılı hesap dönemi için yeniden değerlendirme oranı %15 varsayılırsa;

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar
254. Taşıtlar	400.000
257.Birk.Amort.	200.000
Net Aktif Değeri	200.000

HESAPLAR	Yeniden Değerleme Öncesi Değer	Yen. Değ. Oranı	Yeniden Değ. Sonrası Değer	Yen. Değ. Farkı
254. Taşıtlar	400.000	0.15	460.000	60.000,00
257.Birk.Amort.	240.000	0.15	276.000	36.000,00
Net Aktif Değeri	160.000	0.15	184.000	24.000,00

Uygulamada da görüldüğü gibi uygulama öncesi ve uygulama sonrası net değer artışı 24.000 TL'dir.

----- 31/03/2022 -----		
254. Taşıtlar Hes.	60.000,00	
257. Birikmiş Amort. Hes.		36.000,00
522. MDV Yen. Değ. Değ. Artışları Hes.		24.000,00
- VUK Mük. 298 (Ç) Değ. Artışı		
Mük. 298. (Ç) yeniden değerlendirme		

4.2. Sürekli Yeniden Değerlemesi Yapılan ATİK'in Satılması ve Devredilmesi ile İlgili Uygulama Örneği

298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirilmesi yapılan ATİK elden çıkarıldığında ya da devredildiğinde (193 sayılı kanun ve 5520 sayılı kanuna göre yapılan devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme durumları hariç) (537 Sıra Nolu Tebliğ);

1) İlgili ATİK'e ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, aynı amortismanlar gibi işleme tabi tutulacaktır.

2) Değer artış fonunda izlenen değer artışları, sermayeye eklenirse, ATİK'in satışı veya bir şekilde elden çıkarılması sonucu oluşacak kâr ya da zararın belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Amortisman gibi değerlendirilmeyip sermayeye dahil edilen değer artış kazançları, bir şekilde sermayeden çıkarılırsa, çıkarılan kısım o dönemin kâr ya da zararın belirlenmesinde dikkate alınır ve vergilendirilir.

3) 193 sayılı kanun ve 5520 sayılı kanuna göre yapılan devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme durumlarında devrolunan kurum açısından özel fonlardaki tutar yukarıda belirtilen 1 ve 2 hükmündeki şekli ile uygulanır.

Her iki durum da aşağıda örneklerde gösterilmiştir.

Yukarıdaki örnekten devam edecek olursak, taşıt Ocak 2023 yılında 900.000TL+KDV'ye satıldığında;

a. Sermayeye eklenmeyen ve amortisman gibi muamele gören değerlendirme artışının kâr zarara aktarılması vergisinin ödendiği durum;

----- 10/01/2023-----		
102.Bankalar Hesabı	1.062.000,00	
257.Birikmiş Amort. Hes.	276.000,00	
522.MDV Yen. Değ. Değ. Artışları Hes.	24.000,00	
-VUK Mük.298 (Ç) Değ. Artışı		
254.Taşıtlar Hes.		460.000,00
391.Hes.Kdv		162.000,00
679.Olağandışı Gelir ve Kârl. Hes.		740.000,00
Taşıttın Satışı (900.000 x 0.18KDV=162.000TL)		

b. Sermayeye eklenen ve amortisman gibi muamele görmeyen değerleme artışının kâr zarara aktarılmadığı durum;

----- 10/01/2023-----		
102.Bankalar Hesabı	1.062.000,00	
257.Birikmiş Amort. Hes.	276.000,00	
254.Taşıtlar Hes.		460.000,00
391.Hes.Kdv		162.000,00
679.Olağandışı Gelir ve Kârlar		716.000,00
900.000 x%18 KDV = 162.000		

5. 2022 TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması Mayıs 2022 yılında 537 sıra nolu tebliğin yayınlanması ile uygulanmaya başlamıştır.

Geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasını sadece 298 (Ç)'yi ilk kez uygulamaya karar veren mükellefler uygulayabilir. Bu mükellefler 298 (Ç)'yi uygulayacakları hesap döneminin bir önceki hesap döneminde, taşınmazlarına (boş arazi arsalar dahil) ve ATİK'ine, isterse tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayabilmektedirler. Örneğin 2022 yılında 298 (Ç) uygulayacak mükellef isterse 2021 yılı hesap döneminde geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme yapabilir.

Ayrıca 2023 yılı sonunda enflasyon düzeltmesi uygulayan mükellefler, geçici 32. madde ve mükerrer 298 (Ç)'ye göre hiç yeniden değerlendirme yapmamışlarsa, enflasyon düzeltmesi yaptıkları dönemden sonraki dönemde enflasyon düzeltme şartları oluşmadığında ve ilk kez 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme kararı aldıklarında da, kararın alındığı dönemden önceki hesap dönemi sonu itibari ile de geçici 32'ye göre yine tek seferlik yeniden değerlendirme yapılabilirler (537 Sıra Nolu Tebliğ).

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar (537 Sıra Nolu Tebliğ);

1- Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında; yeniden değerlemenin yapılacağı tarihten önceki hesap dönemi sonu itibari ile aktive kayıtlı bulunan tüm taşınmazlar (boş arazi ve arsalar dahil) ile ATİK'in, hesaplamaların yapılacağı dönemde de aktiften çıkarmamış olmaları gerekmektedir. Ancak devamlı olarak iktisadi kıymetlerin alım, satım ve inşa işleri ile uğraşanların emtia niteliğindeki iktisadi kıymetleri ile sürekli olarak sat-kirala-geri al işlemi veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlara ve iktisadi kıymetlere yeniden değerlendirme uygulanamayacaktır

2- Tek seferlik yeniden değerlemeye esas tutar olarak; tüm taşınmazlar ve ATİK ile amortismanlarının, uygulamanın yapılacağı tarihten önceki hesap dönemindeki kayıtlı değerleri, esas

değer olarak alınır ve bu değerler üzerinden yeniden değerlendirme yapılır. Ayrıca eksik ayrılmış amortisman varsa tam ayrılmış gibi kabul edilerek yeniden değerlemeye tabi tutulur.

3- Tek seferlik yeniden değerlendirme mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Yeniden değerlendirme belirli taşınmaz ve ATİK'e uygulanabilir, hepsine uygulanma zorunluluğu yoktur.

4- Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulama zamanı, mükellefin 298 (Ç)'yi uygulayacağı dönemden bir önceki hesap döneminin sonudur ve sadece bir kereye mahsus olmak üzere yapılabilir.

ATİK ve taşınmazların tamamına ya da kısmi olarak bir kısmına 298 (Ç) uygulandıktan sonra hiçbir şekilde geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanamaz. 298 (Ç) uygulanmadığı sürece geçici 32. madde kısım kısım farklı zamanlarda ATİK ve taşınmazlara uygulanabilir.

5- Geçici 32. maddeye göre yeniden değerlendirme uygulanmasından sonra meydana gelen yeniden değerlendirme değer artışının hesaplanmasında, **net değer artış yönteminin** benimsendiği ifade edilmiştir. Yeniden değerlemenin yapılacağı hesap döneminde kayıtlarda yer alan değer ile yeniden değerlendirme sonrası hesaplanan değer arasındaki fark **net bilanço aktif değeri** olarak hesaplanacaktır. Aşağıdaki örneklerde gösterilmiştir.

6. Geçici 32. maddeye göre uygulanan yeniden değerlendirme sonucu oluşan ve özel fonlarda izlenen değer artış tutarı üzerinden hesaplanan %2'lik vergi, yeniden değerlemenin yapıldığı ayı izleyen ayın son günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine gelir veya kurumlar vergisi açısından beyan edilir ve ilk taksit beyan tarihinde ikinci taksit ikinci ayda, üçüncü taksit de dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir.

7. 32. maddeye göre yeniden değerlendirme yapılan taşınmazlar ve ATİK elden çıkarıldığında ilgili ATİK'e ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, kazancın hesaplanmasında dikkate alınmaz ve fon hesabında kalmaya devam eder. Ayrıca bir diğer önemli husus devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme durumunda da, devrolunan kurum açısından, özel fonlarda bekletilen değer artışları kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

5.1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme Oranının Belirlenmesinde 2018 Ve 2021 Yılı Yeniden Değerleme Uygulamalarının Etkileri

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında **yeniden değerlendirme oranı belirlenirken;** taşınmazlara, ATİK'e ve amortismanlarına en son ne zaman enflasyon düzeltmesi veya yeniden değerlendirme yapıldığı, yapıldıysa en son ne zaman yapıldığı dikkate alınarak oran hesaplanmaktadır. Ve taşınmazlar ile ATİK'i ve amortismanlarını, en son enflasyon düzeltmesinin ya da yeniden değerlemenin yapıldığı tarihlerden günümüze taşıyacak oranlar hesaplanmaktadır. Şöyle ki ;

a. Eğer mükellef 2018 yılı VUK Geçici 31. madde kapsamındaki yeniden değerlemeden faydalanmışsa, yeniden değerlendirme oranı, 2018 Mayıs ayı baz alınarak hesaplanmakta günümüze taşınmaktadır yani yeniden değerlendirme oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır ;

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2018 Mayıs Yİ-ÜFE Oranı(354,85) şeklinde hesaplanacak ve bu katsayı ile yeniden değerlendirme yapılacaktır.

Yİ-ÜFE aylık oranları; TUİK'in sitesinde TUİK tarafından ilan edilen "Yurt İçi Üretici Fiyat Endeksi" tablosundan alınmaktadır.

b. Eğer mükellef Yürürlük Tarihi 09.06.2021 olan VUK Geçici 31. maddeden faydalanmışsa, Geçici 32. madde çerçevesinde yeniden değerlendirme uygularken, yeniden değerlendirme oranı hesaplanırken 2021 Haziran ayı baz alınarak hesaplanmakta ve günümüze taşınmaktadır.

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2021 Haziran Yİ-ÜFE Oranı(693,54) şeklinde hesaplanacak ve bu katsayı ile yeniden değerlendirme yapılacaktır.

c. Eğer mükellef hem Mayıs 2018 tarihli VUK Geçici 31. madde hem de Haziran 2021 tarihli VUK Geçici 31. maddeden faydalanarak yeniden değerlendirme yapmışsa b şıkında olduğu gibi Haziran 2021'den taşıma yaparak yeniden değerlendirme oranını hesaplayacaktır.

d. Mükellef hem Mayıs 2018 tarihli VUK Geçici 31. maddeden hem de Haziran 2021 tarihli VUK Geçici 31. maddeden faydalanmamış ve sadece 2004'de yılındaki zorunlu enflasyon düzeltmesini yapmışsa yeniden değerlendirme oranını hesaplarken 2005 Ocak ayı itibarı ile taşıma yapacak yani yeniden değerlendirme oranını aşağıdaki gibi hesaplayacaktır;

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2005 Ocak Yİ-ÜFE Oranı(114,83) şeklinde hesaplanacak ve bu katsayı ile yeniden değerlendirme yapılacaktır.

Ayrıca devir ve tür değiştirme ile devir ve bölünme hallerinde yeniden değerlendirme oranı hesaplanırken ilgili iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği tarih esas alınır. Bir de finansal kiralama ile iktisap edilmiş ve mülkiyeti işletmeye geçmiş ya da geçmemiş taşınmazlar ve amortisman tabi diğer iktisadi kıymetler için yeniden değerlendirme oranının hesaplanmasında, kiracı işletmenin kullanma hakkını aktifleştirdiği tarih dikkate alınır.

32. madde kapsamında yeniden değerlendirme yapılırken, maliyet bedeline eklenen tüm dönemlere ait kredi faizleri ve kur farkları dahil edilerek, yeniden değerlemeye esas değer hesaplanır, kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılır ve yeniden değerlemeden sonraki değeri bulunur.

Yeniden değerlendirme oranı da esas alınacak hesap döneminin son ayına ait Yİ-ÜFE değeri, kredi faizleri ve kur farklarının aktifleştirildiği ayı izleyen aya ait Yİ-ÜFE değerine bölünerek bulunur.

Enflasyon düzeltmesi yapılan bilanço döneminden sonra inşa edilen ve aktifleştirilen binalara yeniden değerlendirme uygulanırken; binanın maliyet bedelinin içinde olan arsa payı ve diğer maliyetler ayrıştırılır ve hem ayrıştırılan değer hem de arsa payının yeniden değerlemesi farklı hesaplanan yeniden değerlendirme oranları ile yapılır. Bina ve amortisman için oran hesaplanırken, aktifleştirildikleri yıl baz alınır. 2004 enflasyon düzeltmesi yapılmışsa Ocak 2005, 2018 Mayıs ve 2021 Haziran 31. madde yeniden değerlendirme yapılmışsa, 2018 Mayıs ve 2021 Haziran tarihleri dikkate alınır. Eğer binaların aktifleştirilmesinden sonra kredi faizleri ve kur farkları ile diğer giderler varsa tebliğde 6 nolu fıkrada açıklandığı gibi hesaplanır.

6. SÜREKLİ VE TEK SEFERLİK YENİDEN DEĞERLEME DÜZENLEMELERİ ARASINDAKİ FARKLAR

İki uygulama arasındaki farklar 537 sıra nolu tebliğde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

1. Geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamasında, ATİK ve taşınmazlara (boş arsalar ve araziler dahil) yeniden değerlendirme yapılabilir. 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlemede ise ATİK ve amortisman tabi binalara yeniden değerlendirme uygulanabilir, arsa ve arazilere yeniden değerlendirme uygulanamamaktadır.

2. Tek seferlik uygulama (Geçici 32 madde) vergili iken sürekli yeniden değerlendirme (298 (Ç) vergisizdir.

3. Geçici 32. madde ile ATİK ve taşınmazların aktive girdiği tarihten bugüne kadar oluşan enflasyon farkı, yeniden değerlendirme ile bugüne yansıtılabilmekte yani geçmişe dönük tüm yılların enflasyon artışlarını yeniden değerlendirme ile yansıtılması yapılabilmektedir. 298 (Ç) ile ise sadece içinde bulunulan yılın enflasyon farkı yeniden değerlendirme ile yansıtılabilmektedir. Sonuç olarak 32. maddenin etkisi 298 (Ç)'nin etkisine göre çok daha yüksektir diyebiliriz.

4. 298 (Ç)'de ATİK'in maliyet bedeline, ATİK'in aktifleştirildiği hesap dönemine ilişkin kur farkları ve kredi faizleri ve bu toplam tutar üzerinden hesaplanan amortismanları yeniden değerlemeye tabi tutulur. Sonraki dönemde oluşan kur farkı ve kredi faizleri maliyete eklenmez ve bu tutarlara tekabül eden amortismanlar yeniden değerlemeye tabi tutulmaz kapsam dışı bırakılır (Madde 7(2)).

Geçici 32. madde kapsamında yeniden değerlendirme hesaplanırken ise, maliyet bedeline eklenen tüm dönemlere ait kredi faizleri ve kur farkları dahil edilir, kredi faizleri ve kur farkları için parçalı yeniden değerlendirme yapılarak yeniden değerlemeden sonraki değeri bulunur. Yeniden değerlendirme oranı da esas alınacak hesap döneminin son ayına ait Yİ-ÜFE değeri, kredi faizleri ve kur farklarının aktifleştirildiği ayı izleyen aya ait Yİ-ÜFE değerine bölünerek bulunur (21.madde (6)).

5. ATİK'in satışı halinde farklılıklar vardır. Şöyle ki; 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlemesi yapılan ATİK elden çıkarıldığında ilgili ATİK ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, aynı amortismanlar gibi işleme tabi tutulacaktır. Ancak 32. maddeye göre yeniden değerlendirme yapılan ATİK elden çıkarıldığında ilgili ATİK'e ait olan ve özel fon hesabında takip edilen değer artışları, kazancın hesaplanmasında dikkate alınmayacak ve fon hesabında kalmaya devam edecektir.

6. 298 (Ç)'ye göre (1.2.3. geçici vergi dönemi ve yıllık) yeniden değerlendirme oranı, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na açıklanır ve uygulama bu oran üzerinden yapılır. Geçici 32. maddeye göre yeniden değerlendirme oranı mükellef tarafından taşınmaza ya da ATİK'e özel hesaplanmaktadır ve yeniden değerlendirme oranı; taşınmazlara, ATİK'e ve amortismanlarına en son ne zaman enflasyon düzeltmesi veya yeniden değerlendirme yapıldığı, yapıldıysa en son ne zaman yapıldığı dikkate alınarak hesaplanmaktadır. Sonuç olarak taşınmazlar, ATİK ve amortismanları için, en son enflasyon düzeltmesinin ya da yeniden değerlemenin yapıldığı tarihler baz alınarak, yeniden değerlendirme oranları hesaplanmaktadır. 10. madde ve 21. madde açıklamalarında oran hesaplamaları detaylı ve örnek verilerek açıklanmıştır.

Yeniden değerlemede işletmeler Geçici 32. madde ve 298 (Ç) ile ilgili uygulama kararı alırken; bu farklılıklar nedeni ile 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlemeyi seçer ve uygularlarsa bir daha Geçici 32'ye göre yeniden değerlendirme yapamazlar; eğer avantajlı ise ATİK ve taşınmazlara önce Geçici 32'ye göre yeniden değerlendirme yapmaları önerilebilir. Ondan sonra 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlendirme yapılmaya devam edilmesi ile ilgili bir engel yoktur.

7. TEK SEFERLİK VE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASINI BİRLİKTE UYGULAYACAK İŞLETMELERİN DİKKAT ETMESİ GEREKEN ÖZELLİKLİ DURUMLAR

Özellikli durumlar 537 sıra nolu tebliğ referans alınarak aşağıdaki gibi sonuçlar doğurmaktadır;

1- Taşınmazlara ve ATİK'e önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanmasını sadece 298 (Ç) uygulama kararı olan işletmeler uygulayabilir. Taşınmazlara ve ATİK'e önce tek seferlik yeniden değerlemenin uygulanmasının, işletme için avantajlı olup olmadığını hesaplanması gerekir. Satışı olacaklar için önce tek seferlik uygulama daha avantajlı olabilmektedir.

2- Aktifte kayıtlı taşınmazlardan ya da ATİK'den birinin satışı nedeni ile tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanır ve ardından 298 (Ç)'ye göre yeniden değerlendirme de uygulanırsa, aynı dönemde dahi olsa diğer taşınmazlar ya da ATİK'den birinin satışı nedeni ile tekrar 32. madde kapsamındaki tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanamaz. Çünkü satılan ilk ATİK'e geçici 32. madde ve mükerrer 298 (Ç) uygulanmıştır.

3- Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanması sonrasında ortaya çıkan değer artışı, sermayeye eklenirse, ortaya çıkan değer artışı vergilendirilmez. Çünkü 537 Sıra nolu tebliğ 2. maddeye göre değer artışlarının sermayeye eklenmesi, ortakların sermayeye ilave ettiği kıymetler olarak değerlendirildiği, bu işlemin kâr dağıtımını sayılmadığı ve vergilendirilmediği ifade edilmiştir. Ancak işletmenin faaliyete devam ettiği dönemde, değer artışı başka bir hesaba aktarılır ya da işletmeden çekilirse ilgili dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

4- 298 (Ç) vergisiz olduğu için tercih ederek uygulayan mükellefler devamında Geçici 32. madde uygulama hakkını kaybetmektedirler.

8. İŞLETMENİN TEK SEFERLİK VE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEMİYİ BİRLİKTE UYGULAMASI İLE SADECE SÜREKLİ YENİDEN DEĞERLEME UYGULAMASI DURUMLARININ KARŞILAŞTIRILMASI

2022 son yasal düzenlemeler çerçevesinde yeniden değerlendirme yapmak isteyen uygulayıcıların önünde iki uygulama seçeneği vardır.

1. Seçenek; önce tek seferlik yeniden değerlendirme uygulaması yapmak; tek seferliği uyguladıktan sonra sürekli yeniden değerlemeyi uygulamak. (daha avantajlı olabilmektedir)

2. Seçenek; sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulamak

Aşağıdaki örnek uygulama her iki seçeneği kapsayacak şekilde senaryolaştırılmıştır. Örnekte;

A) İşletme 1. seçeneği yani önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme uyguladığında ve ortaya çıkan sonuç gösterilmiştir.

B) İşletme 2. seçeneği yani sadece sürekli yeniden değerlendirme yapmayı seçtiğinde ortaya çıkan sonuç gösterilmiştir.

Her iki seçenek için yeniden değerlendirme öncesi ve sonrası ortaya çıkan yeniden değerlendirme değer artışları hesaplanmış ve iki seçenek arasında uygulama sonrası ortaya çıkan yeniden değerlendirme değer artışında anlamlı fark ortaya çıkmıştır.

ÖRNEK: NSN A.Ş Nisan /2000'de aktifine kaydettiği makinasına 2004 hesap dönemi sonunda zorunlu uygulama olan Enflasyon düzeltmesi uygulamıştır. Ancak Yürürlük Tarihleri 25.05.2018 ve 09.06.2021 olan VUK Geçici 31. madde yeniden değerlendirme uygulamalarından faydalanmamıştır. (Makinanın Amortisman Süresi: 40 Yıldır.)

2021 yıl sonu bilanço değerleri aşağıdaki gibidir:

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar
253. Makinalar	500.000
257.Birk.Amort.	275.000
Net Aktif Değeri	225.000

1.Seçeneği uygularsa;

NSN A.Ş. 2022 yılında VUK Mükerrer 298 (Ç)'yi yani **sürekli yeniden değerlemeyi** uygulama kararı almışsa ve Geçici 32. maddeye göre **tek seferlik yeniden değerlemeden** de faydalanmak da istiyorsa, 2021 yılı sonunda 2021 yıl sonu kayıtlarında yer alan değerlere tek seferlik yeniden değerlendirme yapabilir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uyguladığında ortaya çıkan yeniden değerlendirme artış fonuna aktarılan miktar üzerinden %2 vergi ödeyecektir. Tek seferlik yeniden değerlemeyi uygulamak istemiyorsa sürekli yeniden değerlendirme ile uygulamaya başlayabilir. 2023 yılında da geçici vergi dönemlerinde 298 (Ç)'yi uygulayabilir.

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yen.Değ.Oranı (Aralık 2021 ÜFE/Ocak 2005 ÜFE)	Yeniden Değerlenmiş Değ.	Yen.Değ. Farkı
253. Makinalar	500.000	8,90229	4.451.145,00	3.951.145,00
257.Birk.Amort.	275.000	8,90229	2.448.129,75	2.173.129,75
Net Aktif Değeri	225.000	8,90229	2.003.015,25	1.778.015,25

A. İşletme önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme yaptığında ve ortaya çıkan sonuç

Önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme uygulama aşamaları;

1. Tek Seferlik Yeniden Değerleme Uygulanır;

a. Yeniden Değerleme Oranının Hesaplanması

Yeniden Değerleme Oranı = 2021 Aralık Yİ-ÜFE Oranı (1022,25) / 2005 Ocak Yİ-ÜFE Oranı(114,83) = 8.90229

b. 15 Aralık 2022'de yapılacak kayıt: İşletmenin 2021 yılı bilançosunda yer alan değerler baz alınarak; bu değerler, 2004 yılında zorunlu enflasyon düzeltmesi yapıldığı için, Geçici 32. maddeye göre 2005 yılından 2021'e taşınacak ve ortaya çıkan değer artışı 522 hesabına kaydedilecek ve %2 vergisi beyan edilerek üç eşit taksitte ödenecektir. İlk taksit beyanname verme döneminde; son iki taksit de takip eden ikinci ve dördüncü aylarda ödenecektir.

Kayıtlar aşağıdaki gibidir;

----- 15/12/2022 ----- 253.Makinalar Hes. 257.Birikmiş Amort. Hes. 522.MDV Yeniden Değ.Değ.Artışı Hes. -VUK Geçici 32.madde Değ.Artışı Geçici 32.Madde Yen. Değer.	3.951.145,00	2.173.129,75 1.778.015,25
----- 31/12/2021 ----- 770.5. Vergi gider Hesabı(KKEG) 360.Ödenecek Vergi ve Fonlar %2 Vergi ödemesi -----	11.853,44	11.853,44

Değer Artış tutarı üzerinden hesaplanan % 2 oranındaki vergi tutarı = 1.778.015,25 x 0.02 = 35.560,31TL

3 eşit taksitte ödeme yapılacaktır.35.560,31 /3 = 11.853,44 TL

2. İkinci Aşamada Sürekli Yeniden Değerleme Uygulanır

Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayan işletmenin uygulama sonrası verileri aşağıdaki gibidir:

2022 yılı 1.geçici vergi döneminde VUK Mükerrer 298 (Ç)'yi yani **sürekli yeniden değerlemeyi** uyguladığında; (Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca 1.Geçici Vergi dönemi için ilan edilen yeniden değerlendirme oranı % 33.63'dür) **yeniden değerlendirme oranı** = % 33,63 uygulanacaktır.

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yen.Değ.Oranı	Yeniden Değerlenmiş Değer (1.Vergi Dönemi)	Düzeltilme Farkı
253. Makinalar	4.451.145,00	1,3363	5.948.065,06	1.496.920,06
257.Birk.Amort.	2.448.129,75	1,3363	3.271.435,78	823.306,03
Net Aktif Değeri	2.003.015,25	1,3363	2.676.629,28	673.614,03

2022.1.Geçici Vergi Dönemi Kaydı

----- 31/03/2022 ----- 253.Makinalar Hes. 257.Birikmiş Amort. Hes. 522.MDV Yen.Değ.Değ.Artışları Hes. -VUK Mük.298 (Ç) Değ.Artışı Mük.298.(Ç) yeniden değerlendirme	1.496.920,06	823.306,03 673.614,03
--	--------------	--------------------------

1.Vergi döneminde ortaya çıkan yeniden değerlendirme değer artışı 673.614,03 TL'dir.

2022 1. Geçici Vergi Dönemi Amortisman Kaydı

----- 31/03/2022 ----- 770.Amort.Gideri 257.Birikmiş Amort. Hes.	37.175,41	37.175,41
--	-----------	-----------

Amortisman Tutarı= 5.948.065,06 x 0.025 = 148.701,63; 148.701,63/ 4 dönem = 37.175,41 TL

2022 yılı 2. geçici vergi döneminde VUK Mükerrer 298 (Ç)'yi uygularken 2. geçici vergi döneminde Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 2. Geçici Vergi dönemi için ilan edilen yeniden değerlendirme oranı = % 61,12'dir.

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yen.Değ.Oranı	Yeniden Değerlenmiş Değer (2.Vergi Dönemi)
253. Makinalar	4.451.145,00	1,6112	7.171.684,82
257.Birk.Amort.	2.448.129,75	1,6112	3.944.426,65
Net Aktif Değeri	2.003.015,25	1,6112	3.227.258,17

HESAPLAR	Yeniden Değ.Esas Tutar	Yeniden Değerlenmiş Değer (2.Vergi dönemi)	Yeniden Değerlenmiş Değer (1.Vergi dönem)	2. Dönem ile 1. Dönem Farkı
253. Makinalar	4.451.145,00	7.171.684,82	5.948.065,06	1.223.619,76
257.Birk.Amort.	2.448.129,75	3.944.426,65	3.271.435,78	672.990,87
Net Aktif Değeri	2.003.015,25	3.227.258,17	2.676.629,28	550.628,89

2022.2.Geçici Vergi Dönemi Kaydı

----- 30/06/2022 -----		
253.Makinalar Hes.	1.223.619,76	
257.Birikmiş Amort. Hes.		672.990,87
522.MDV Yeniden		550.628,89
Değ.Değ.Artışları Hes.		
Mük.298. (Ç) yeniden değerlendirme		
.....		

*7.171.684,82- 5.948.065,06=1.223.619,76 TL

*3.944.426,65- 3.271.435,78= 672.990,87 TL

2022 2. Geçici Vergi Dönemi Amortisman Kaydı

----- 31/06/2022 -----		
770.6.Amort.Gideri	52.470,21	
257.Birikmiş Amort. Hes.		52.470,21

Amortisman Tutarı= 7.171.684,82 x 0.025 = 179.291,22; 179.291,22/ 4

dönem = 44.822,81 TL

2. Geçici vergi dönemi için 2 dönem kümülatif amortisman tutarı = 2x

44.822,81 = 89.645,62 TL

2. Geçici vergi dönemi için amortisman tutarı = 89.645,62– 37.175,41 (*)

= 52.470,21TL

* 1. Geçici vergi döneminde hesaplanan amortisman tutarı, 37.175,41

TL'dir. Bu tutar, son yeniden değerlendirme oranına göre hesaplanan 2 dönemlik kümülatif amortisman tutarından düşülür.

Yukarıdaki hesaplamalarda da görüldüğü gibi tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonrasında sürekli yeniden değerlendirme ile hesaplanan amortisman tutarı da artmakta ve daha yüksek amortisman gider kaydı yapılabilmektedir.

B. İşletme Sadece Sürekli Yeniden Değerleme Uyguladığında Ortaya Çıkan Sonuç

İşletme 2022 yılı 1. geçici vergi döneminde sadece VUK Mükerrer 298 (Ç)'yi yani sürekli yeniden değerlemeyi uyguladığında;

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca 1. Geçici Vergi dönemi için ilan edilen yeniden değerlendirme oranı % 33.63'dür) yeniden değerlendirme oranı = % 33,63 uygulanacaktır

HESAPLAR	Yen. Değ. Öncesi Değer	Yen.Değ.Oranı	Yen. Değ. Sonrası Değer	Yen.Değ. Farkı
254. Taşıtlar	500.000	1,3363	668.150	168.150,00
257.Birk.Amort.	275.000	1,3363	367.483	92.482,50
Net Aktif Değeri	225.000	1,3363	300.668	75.667,50

Uygulamada da görüldüğü gibi uygulama öncesi ve uygulama sonrası yeniden değerlendirme değer artışı 75.667,50 TL'dir

----- 31/03/2022 -----		
254.Taşıtlar Hes.	168.150	
257.Birikmiş Amort. Hes.		92.482,50
522.MDV Yen. Değ. Artışları Hes.		75.667,50
-VUK Mük.298 (Ç) Değ.Artışı		
Mük.298.(Ç) yeniden değerlendirme		

Oysa işletme 1. seçeneğe göre uygulama yaptığında sadece 1.Vergi döneminde ortaya çıkan uygulama öncesi ve uygulama sonrası yeniden değerlendirme değer artışı 673.614,03 TL'dir.

Sadece tek vergi dönemi için iki uygulama seçeneği arasındaki yeniden değerlendirme değer artışı farkı = 673.614,03 – 75.667,50 = 597.946,53 TL'dir. Görüldüğü gibi 1.seçenek uygulandığında yeniden değerlendirme değer artışı daha yüksektir. Bu bir avantajdır. Dezavantaj gibi görünen tek seferlik yeniden değerlendirme değer artışı üzerinden %2 vergi ödenmesidir.

Yeniden değerlendirme değer artışı açısından 1. seçenek ve 2. seçenek arasında ortaya çıkan fark çok belirgin olduğu için 2. ve 3. vergi dönemleri için hesaplama yapılmamıştır.

Yine 1. seçenek uygulandığında daha yüksek amortisman gideri yazılabilmektedir. Amortisman gideri 1. seçenekte daha yüksek ikinci seçenekte daha düşük hesaplanmaktadır.

Ancak işletmeler durumsallık yaklaşımı çerçevesinde ellerinde bulunan taşınmazlar ve ATİK'in bilançoya giriş tarihlerini, önceki yeniden değerlendirme uygulamalarında faydalanıp faydalanmadıklarını, yeniden değerlendirme uygulaması sonrası bir satışın gerçekleşip gerçekleşmeyeceği gibi durumları dikkate alarak, kendileri için en yüksek avantajı sağlayan seçeneği uygulamayı seçmeleri onlar için daha faydalı olacaktır.

9. SONUÇ

Enflasyon nedeni ile mali tabloların özellikle belirli kalemlerinin satın alma gücünde meydana gelen bozulmalar, enflasyon düzeltme şartlarının olduğu dönemlerde, dönem sonları itibari ile paranın satın alma gücüne göre düzeltilmesi (enflasyon düzeltmesi), enflasyonun mali tablolar üzerindeki olumsuz etkisini elimine etmektedir. Enflasyon şartlarının oluşmadığı dönemlerde kısmi enflasyon düzeltmesi olarak da ifade edilen yeniden değerlendirme uygulamaları bu olumsuz etkinin kısmi olarak giderilerek vergi avantajı sağlanmasına olanak vermektedir.

1984 yılından bu yana çeşitli yasal düzenlemelerle işletmeler, enflasyonun etkisini kısmen gideren yeniden değerlendirme müessesini uygulama olanağından faydalanmışlardır. 2022'deki son yasal düzenleme ile yeniden değerlemeyi uygulamasını seçen işletmelere iki seçenek sunulmuştur;

1. Önce geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme, sonrasında mükerrer 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulama olanağı

2. Sadece mükerrer 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulama olanağı

Görüldüğü gibi mükellefler 1. seçeneği tercih ettiklerinde her iki uygulamayı da (şartları sağlamaları koşulu ile) birlikte kullanma hakları vardır. Şöyle ki, burada özellikle dikkat edilmesi gereken noktalardan biri, herhangi bir ATİK'e önce 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulandığında, daha sonra hiçbir ATİK'e geçici 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanamamasıdır ve işletme tek seferlik yeniden değerlendirme sağladığı avantajları kaybetmektedir. Önce 298 (Ç) uygulanmadığı sürece geçici 32. madde kısmı kısmı farklı zamanlarda ATİK ve taşınmazlara uygulanabilir.

Önce tek seferlik yeniden değerlendirme sonra sürekli yeniden değerlendirme uyguladığında ortaya çıkan net değer artışı, sadece sürekli yeniden değerlendirme uyguladığında ortaya çıkan net değer artışından daha fazladır.

İşletmeler 1. seçeneği yani önce tek seferlik yeniden değerlendirme, sonra sürekli yeniden değerlendirme uyguladıklarında oluşan değer artışı üzerinden %2 oranında vergi ödemektedirler. Sadece 2. seçeneği yani sürekli yeniden değerlendirme uyguladıklarında ise değer artışı üzerinden bir vergi hesaplanmamakta ve vergi ödememektedirler. Geçmişten günümüze yeniden değerlendirme ile ilgili tüm yasal düzenlemelerde temel uygulama mantığı aynı olmakla birlikte zaman zaman yeniden değerlendirme değer artışı üzerinden vergi alınmıştır. 2022 yılındaki son düzenlemede de tek seferlik yeniden değerlendirme uygulayanlar için değer artış tutarı üzerinden %2'lik vergi hesaplanması, mükellefler tarafından dezavantaj olarak görülmektedir. Oysa taşınmazlara ve ATİK'e önce tek seferlik yeniden değerlendirme ve sonra sürekli yeniden değerlendirme uygulanmasının, sadece sürekli yeniden değerlendirme uygulayanlara göre avantajlı olup olmadığı hesaplanması gerekir. Satışı olacaklar için önce tek seferlik sonra sürekli yeniden değerlendirme uygulaması daha avantajlı olabilmektedir.

Dolayısıyla işletmeler yaptıkları hesaplamalar sonucunda eğer önce 32. maddeye göre tek seferlik yeniden değerlendirme uygulamaları ve sonra 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulamaları kendilerine avantaj sağlıyorsa bu seçeneği uygulamalıdır. Eğer avantaj sağlamıyorsa sadece 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlendirme uygulamasını seçebilirler.

Ayrıca ATİK'in satışı durumunda, 298 (Ç)'ye göre sürekli yeniden değerlemesi yapılan ATİK'in özel fon hesabında takip edilen değer artışları, aynı amortismanlar gibi işleme tabi tutulurken, 32. maddeye göre yeniden değerlendirilen ATİK'in özel fon hesabında takip edilen değer artışları, kazancın hesaplanmasında dikkate alınmaz ve fon hesabında kalmaya devam eder.

Bunların dışında eğer mükellefler, sadece sürekli yeniden değerlendirme uygularlarsa ve yeniden değerlendirme değer artışlarını sermayeye eklerlerse, ATİK'in satışı veya elden çıkarılması durumunda, değer artışları ortaya çıkan kâr ya da zararın belirlenmesinde dikkate alınmazken; sermayeye dahil edilen değer artış kazançları, bir şekilde sermayeden çıkarılırsa, çıkarılan kısım o dönemin kâr ya da zararının belirlenmesinde dikkate alınır ve vergilendirilir. Tek seferlik yeniden değerlendirme uygulanması sonrasında da ortaya çıkan değer artışı, sermayeye eklenirse, ortaya çıkan değer artışı vergilendirilmez.

İşletmeler, yukarıda da belirttiğimiz gibi durumsallık yaklaşımı çerçevesinde; taşınmazlar ve ATİK'in bilançooya giriş tarihleri, önceki yeniden değerlendirme uygulamalarından faydalanıp faydalanmadıkları, yeniden değerlendirme uygulaması sonrası bir satışın gerçekleşip gerçekleşmeyeceği gibi durumları dikkate alarak, kendileri için en yüksek avantajı sağlayan seçeneklerden birini seçerek uygulamalarının kendileri için daha uygun olacağı ifade edilebilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ (% 100)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ (% 100)

KAYNAKÇA

Açık, S. (2000). “Enflasyonun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerini Giderici Bir Tedbir Olarak Enflasyon Muhasebesi Ve Türkiye’deki Yasal Düzenlemeler, *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8, (2), 345 – 360.

Akçin, O. ve Kıymetli Şen, İ. (2022). “7326 Ve 7338 Sayılı Kanunlar Kapsamında Yeniden Değerleme Uygulamaları Ve TFRS Finansal Tablolarına Etkileri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*,24, Modavica Özel Sayısı, Ös19- Ös56.

Akpınar, A. (2021). “Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Muhasebeleştirme ve Değerleme-BIST 100 Endeksindeki Firmaların Yeniden Değerlemeye İlişkin Uygulamaları”, *Karadeniz Sosyal Bilimler Dergisi*, 13, (24), 354-374.

Arzova, S.B. ve Şahin, B.Ş. (2022). “Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Süreçleri Ve Enflasyon Muhasebesinin Finansal Tablolara Etkisi”, *Mali Çözüm*, 32(170), 13-31.

Aslanoğlu, S. ve Can, S.P. (2022).” Sürekli Hale Gelen Yeniden Değerlemenin Kapsamı, Önemi, Vergisel Avantajları: Güneş Enerji Santrali İşletmesinde Bir Uygulama”, *ÇAKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 13(2), 239-263

Atasel, O.Y. ve Şeker, Y. “Enflasyon Oranları İle Likidite Oranları Arasındaki İlişki: Türkiye Örneği”, Karadeniz 11.Uluslararası Sosyal Bilimler Kongresi,1-18 Aralık 2022, Rize, 934-939.

Çetiner, E. (1990). Konaklama İşletmelerinde Yeniden Değerleme, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*,27-30.

Gündüz, N. (YMM), <https://www.youtube.com/watch?v=JeI-ikf8A64>

Gürdal, K. (1999). “Türkiye Muhasebe Standardı-2: Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Finansal Raporlama Standardının Uygulama Açısından Değerlendirilmesi”, *Ankara SBF Dergisi*, 54(1),81-96.

Hacırüstemoğlu, R. (1992). “Enflasyonun Muhasebeye Etkisi”. *Marmara İletişim Dergisi*,1,85-87.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı VUK Genel Tebliğ Taslağı (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/vukt_ebligtaslak19042022.pdf

Kotar, E. (1983). “Yeniden Değerlemenin Muhasebeleştirilmesi ve Teknik Sorunlar”, *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, IV(2), 119-140

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2022). “Yeniden Değerleme Kapsamında Yapılan Düzenlemelerin Değerlendirilmesi”, *Mali Çözüm*, 32(172), 83-102.

Özdemir, F.S. ve Arslan, S. (2007). “Enflasyon Muhasebesinde Kullanılan Yöntemlerin Karşılaştırmalı Analizi”, *Ticaret ve Turizm Eğitim Fakültesi Dergisi*,2,87-104

Özkan, A. (2005). “Bağımsız Çalışan Muhasebecilerin Yaptığı Dönem Sonu Muhasebe Uygulamalarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*,7(2),95-119.

Özkan, Ö. (1998). “Anonim Ortaklıklarda Yeniden Değerleme Suretiyle Esas Sermaye Artırım”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*,2(2),1-20.

Sağlam, N. (2000). Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Ve Geçici Vergi Dönemlerinde Uygulanması, *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1),105-127.

Toroslu, M. V. (1995). Yeniden Değerleme, *Mali Çözüm*, Sayı :33,35-44.

Uluslan, H. (2002). “Yeniden Değerleme Uygulamasının Sermayeyi Koruyucu Etkisi”, *C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3 (2),11-128.

Yalkın, K.Y. ve Gürdal, K. (2004). Enflasyon Muhasebesi ve Türkiye Uygulaması, Turhan Kitabevi, Ankara

Yükçü, S.ve Özkan, S. (2003). SPK Mevzuatına Göre Enflasyon Muhasebesi, Ankara.

7144 sayılı kanun kapsamında VUK Gecici 31/1 (Mayıs 2018)

7326 sayılı kanun kapsamında VUK Geçici 31. Madde (Haziran 2021)

7338 VUK Geçici 32. Madde ile tek seferlik (Ekim 2021’de)

7352 sayılı kanun 213 sayılı VUK’ eklenen geçici 33. Madde (Ocak 2022)

213 sayılı VUK’A eklenen mükerrer 298 /Ç

213 sayılı VUK’A eklenen geçici 32.madde

VUK Mükerrer 298. Madde (A)

500 Sıra Nolu Tebliğ

530 Sıra Nolu Tebliğ

537 Sıra Nolu Tebliğ

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

<https://www.gib.gov.tr/node/159516>

<https://www.tskb.com.tr/blog/kuresel-ekonomi/2023-ile-yine-yeniden-enflasyon-muhasebesi>

<https://www.universalpartners.com.tr/dosyalar/7338-yd-270422114728.pdf>



Hile ile Mücadelede Kırmızı Bayraklar ve Hile Karosunun Rolü: Çalışan Hilesi Açısından Bir Değerlendirme

Merve KIYMAZ KIVRAKLAR¹
Reyhan ERSOY CAN²

Öz

Çalışan hilesi, küresel çapta en sık gerçekleşen hile türüdür ve yaygın bir suçtur. Dolayısı ile çalışan hilelerinin ortaya çıkarılması ve cezalandırılması gerekir. Ancak hile doğası gereği gizlice yürütülen bir eylem olduğundan ortaya çıkarılması ve kanıtlanması oldukça zordur. Bu açıdan, hilenin önlenmesi ya da mümkün olan en kısa sürede yakalanması için çalışılması önem arz etmektedir. Hile ile mücadele kapsamında geliştirilen teorilerden “*Hile Karosu (Hile Elması)*” modeline göre hilenin gerçekleşmesi için motivasyon, fırsat, rasyonelleştirme ve yetkinlikten oluşan dört unsur bir arada bulunmalıdır. Hilenin önlenmesi yaklaşımına göre de potansiyel hile ihtimalleri nazara alınmalı ve bu unsurlar oluşmadan önce harekete geçilmelidir. Proaktif yöntemlerle hile riskinin minimize edilmesi için çalışılması hileyle etkin mücadele yöntemlerinden biridir. Proaktif yöntemlerden “*Kırmızı Bayraklar*”, hile riskine işaret eden belirteçler olarak tanımlanmaktadır. Bu belirteçlerin sıklığı, hile riskinin yüksekliğine ve hile karosu unsurlarının varlığına işaret etmektedir. Hileye zemin oluşturan hile karosu unsurlarının oluşumunu önlemek için kırmızı bayraklar hileyle mücadelede etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada, çalışan hilesi ile mücadelede kullanılan proaktif yöntemlerin etkinliğine katkı sağlamak ve kırmızı bayraklar ile hile karosu bileşenlerinin birlikte izlenmesinin önemini anlaşılmasına yardımcı olmak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, uluslararası kuruluşların güncel raporlarından derlenen çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar hile karosu çerçevesinde incelenmiştir. Çalışmada, çalışan hilesine özgü kırmızı bayrakların hile karosu unsurlarından hangileri ile ilişkili olduğu tespit edilmiştir. İşletme ve kurumların hileyle etkili mücadelesine yardımcı olabilecek rehber niteliğinde bir derleme sunulmuştur.

Anahtar Sözcükler: Hile, Çalışan Hilesi, Hile Karosu, Kırmızı Bayraklar.

JEL Kodları: M41, M42.

The Role of Red Flags and Fraud Diamond in the Fraud Struggle: An Evaluation in Terms of Employee Fraud

Abstract

Employee fraud is the most common type of fraud globally and is common offense. Therefore, employee fraud must be uncovered and punished. However, it is challenging to detect and prove an act carried out in secret to conceal fraud. In this respect, it is significant to work to prevent fraud or to catch it as soon as possible. According to the "Fraud Diamond" model, one of the theories developed within the scope of combating fraud, four elements consisting of motivation, opportunity, rationalization and competence must come together for fraud to occur. According to the fraud prevention approach, potential fraud possibilities should be considered and action should be taken before these elements occur. An effective fight against fraud is working to minimize the risk of fraud with proactive methods. Among the proactive methods, "Red Flags" are defined as indicators pointing to the risk of fraud. The frequency of these symptoms indicates the high risk of cheating and the presence of cheat tile elements. Red flags are used as an effective tool in the fight against cheating to prevent the formation of cheat tile elements that constitute a basis for cheating. This study, aimed to contribute to the effectiveness of proactive methods used in the fight against employee fraud and to help understand the importance of monitoring red flags and cheat tile components together. For this purpose, red flags specific to employee cheating compiled from current reports of international organizations were examined within the framework of cheating tiles. In the study, it has been determined that which red flags specific to employee fraud are associated with cheat tile elements. A guideline compilation that can help businesses and institutions fight fraud effectively is presented.

Keywords: Fraud, Employee Fraud, Fraud Diamond, Red Flags.

JEL Codes: M41, M42.

¹ Sorumlu Yazar (Corresponding Author): Merve KIYMAZ KIVRAKLAR, (Dr. Öğr. Üyesi), Ardahan Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, Ardahan, Türkiye, E-mail: mervekiymaz@ardahan.edu.tr ORCID: 0000-0002-4593-9555.

² Reyhan ERSOY CAN, (Bilim Uzmanı), Ardahan Üniversitesi Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı Personeli, Ardahan, Türkiye, E-mail: reyhanersoycan@ardahan.edu.tr ORCID: 0000-0001-9598-8952.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Kıymaz Kıvraklar, M., Ersoy Can, R. (2023). Hile ile mücadelede kırmızı bayraklar ve hile karosunun rolü: Çalışan hilesi açısından bir değerlendirme. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 303-324. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1307661>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

Due to fraud, businesses and institutions lose about 5% of their yearly expenditures. Globally, the cost of fraud exceeds \$3.6 billion each year. Employee cheating, also known as professional misconduct, is involved in 86% of cases reported by businesses and institutions. In this context, it can be said that the most common white-collar crime is employee fraud (ACFE, 2020: 4; ACFE, 2022: 6). Cheating that feeds the crime economy, victimizes not only the parties exposed to fraud, but all financial information stakeholders (Bozkurt, 2016: 5). "Fraud Diamond", one of the theories developed in the context of combating cheating, it introduces many elements for understanding the conditions that predispose to the occurrence of fraud (Wolfe ve Hermanson, 2004: 3). In an effective fight against fraud, it is important to know, understand and follow the factors that form the basis of fraud. To combat fraud proactively, action must be taken before fraud occurs (Kiracı, 2013: 89). "Red Flags" is one of the tools that serve this purpose. Red flags are not evidence of fraud per se, but they do allow tracking signals that indicate fraud (DiNapoli, 2007: 3).

This study aimed to contribute to the effectiveness of proactive methods used in the fight against employee fraud. In addition, it is aimed to understand the importance of monitoring red flags and cheat tile components together. As a method in the study, a compilation was made by scanning the guide publications in the literature in the field of "Cheating Tile" and "Red Flags", reports and standards published by international anti-cheat organizations. Red flags compiled specifically for employee cheating were categorized with cheat tile elements, and a resource was created for early warning systems to be established to be proactive in the fight against cheating.

Literature on Research

Moyes, Lin, Landry and Vicdan (2006), investigated the effectiveness of 42 red flags declared with SAS No: 99 in detecting financial statement fraud. They measured the perception of internal auditors registered with the International Institute of Internal Auditors with the questionnaire they applied by categorizing the red flags into fraud triangle elements.

DiNapoli (2007), in the fight against fraud, provides businesses with a comprehensive and detailed guide to the fraud triangle and red flags. It emphasizes that considering red flags in preventing fraud has a multidimensional effect, therefore, it is vital for businesses.

Hegazy and Kassem (2010), investigated whether red flags are helpful for external auditors to detect financial statement fraud, and the impact of auditors' demographics on their ability to detect financial statement fraud.

Yücel (2013), conducted a survey with external auditors in Turkey to investigate the effectiveness of red flags in detecting financial statement fraud. They categorize the red flags of financial statement fraud with elements of the fraud triangle.

Dănescu, Spătăcean and Stejerean (2021), to reveal effective ways of combating fraud, they carried out an application in companies traded on the Bucharest AeRO market and which are sensitive to financial statement fraud.

Özçelik and Kurt (2021), conducted a case study by grouping the red flags presented by SAS No: 99 and ISA Article 240 before and after the fraud occurred. They have brought 11 new red flags to the literature.

Pramuki and Agustine (2023), examined the impact of red flags and professional skepticism on internal auditors' ability to detect fraud. investigated the effectiveness of using red flags based on the "Cheating Pentagon" theory in detecting financial statement fraud.

In the literature, there are studies conducted within the framework of risk indicators (red flags) that auditors should consider, generally known as SAS No: 82 and SAS No: 99 published by AICPA.

Within the scope of the studies, there are mostly red flags related to financial statement fraud. It is seen that the results are mostly evaluated by categorizing them with fraud triangle elements. The scope of this study is employee cheating and in line with this scope, the most recent research reports of ACFE, PWC and KPMG, which conduct international studies in the fight against employee fraud, were evaluated. The studies on which these reports are based, unlike the practical studies in the literature, conducted out with fairly large field research. In this respect, both the scope and diversity of the countries and sectors included in the research are high. This enables more generalizable data to be obtained in the fight against fraud. In addition, in this study, unlike the studies in the literature, red flags specific to employee cheating were categorized and evaluated with cheat tile elements.

Method

This method, which is a review article, aims to review global research reports on the fight against international fraud, and increase and categorize red flags of employee fraud.

Findings

Employee fraud-specific red flags compiled from the reports of international anti-fraud organizations are an effective yet comprehensive tool in the fight against fraud. Compiling red flags specifically for employee cheating provides meaningful data to users. By categorizing the compiled red flags, it becomes clear which user will run which red flag. Categorizing with Cheat Tile elements contains important clues to the user of each element.

Conclusion

Provide guidance for red flags, points for improvement and action to be taken. The cheat tile also consists of elements that must be together for cheating to occur in an environment. The presence of these elements also indicates that there is a basis for cheating. Recognizing the elements that make up this ground and following the red flags that point to each element is critical in terms of the precautions to be taken. Given that, identifying the elements that have the potential for fraud to take precautions is an important step in the fight against fraud. However, it should be noted that neither red flags nor cheat tile elements are evidence of cheating. Thus, overly skeptical approaches that implicate employees should be avoided and we should not fall into the trap of overconfidence, which increases the vulnerability of businesses to fraud.

1. GİRİŞ

ACFE'nin 2022 yılında yayınladığı rapora göre hile nedeniyle her yıl işletme ve kurumlar, kaynaklarının yaklaşık %5'ini kaybetmektedir. Küresel çapta hilenin maliyeti ise her yıl 3,6 milyar doları aşmaktadır. Meslek suistimali olarak da nitelendirilen çalışan hilesi, işletme ve kurumların bildirdiği vakaların %86'sında yer almaktadır. Bu bağlamda en yaygın gerçekleşen beyaz yaka suçunun, çalışan hilesi olduğu söylenebilmektedir (ACFE, 2020: 4; ACFE, 2022: 6).

Çalışan hilesi işletmelerin ve kurumların herhangi bir kademesinde bulunan kişilerin, kendini istihdam eden şirket ya da kurumdan, hakkı olmayan menfaatleri gizlice ele geçirmesidir (Bozkurt, 2016: 9). Bu açıdan çalışan hilesinin faileri sadece organizasyonun tabanında yer alan çalışanlar değildir. Görevi ve pozisyonu doğrultusunda varlıklara ulaşma imkanına sahip her kademe çalışandan en üst düzey yöneticiye kadar uzanan geniş bir yelpazede çalışan hilesi gerçekleşebilir. Doğası gereği çalışan hilelerinin; örtbas edilmesi ve uzun süre gizlenebilmesi gibi nedenlerle işletmeye maliyeti tespit edilebilenden çok daha fazladır. İşletmelerin kaybettiği itibar, piyasalarda yaşanan güven eksikliği ve ekonomi çarklarının tıkanması gibi hilenin ölçülemeyen maliyetleri buz dağının görünmeyen yüzünü oluşturmaktadır. Ayrıca, suç ekonomisini besleyen hile, yalnızca hileye maruz kalan tarafları değil tüm finansal bilgi paydaşlarını mağdur etmektedir (Bozkurt, 2016: 5).

Hilenin küresel çaptaki yaygın ve kapsamlı etkisi, hile ile mücadelenin önemini arttırmış ve hileyle etkin mücadele bağlamında çeşitli teoriler geliştirilmiştir. Bu teorilerden "*Hile Karosu*", hilenin oluşmasına zemin hazırlayan şartların anlaşılması için birtakım unsurlar ortaya koymaktadır. Bu zemin, hile üçgeni teorisinin baskı, motivasyon ve rasyonelleştirme unsurlarına ilaveten, bilişim çağının hilekâr profilini tanımlayan yetkinlik unsurunun bir arada bulunmasıyla oluşmaktadır. Yetkinlik unsuru, bilişim çağı hilekârlarının, hileyi gizleme ve uzun yıllar sürdürme becerisi ile eylemlerindeki zekâ ve yaratıcılıklarını temsil etmektedir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 3). Hileyle etkin mücadelede, hilenin oluşmasına zemin teşkil eden unsurları bilmek, anlamak ve takip etmek önem arz etmektedir. Ancak, hilenin önlenmesi için hile sinyallerinin dikkate alınması, hile izlerinin takip edilmesi, risk belirtilerinin değerlendirilmesi ve hile zemini oluşmadan önce harekete geçilmesi gerekmektedir (Kıracı, 2013: 89).

2000'li yıllarda yaşanan ve küresel çapta etkisi yayılan hile skandalları sonrasında hile ile mücadelede kullanılan geleneksel yöntemler sorgulanmaya, çağdaş yöntem ve araçlar aranmaya başlamıştır. Çağın bilişim teknolojilerindeki hızlı gelişim, daha etkin yöntem ve araçlar geliştirilmesine olanak sağlamıştır. Hile ile mücadele gibi zor bir alanda çalışan profesyoneller, çağdaş yöntemleri geleneksel yöntemlerin ikamesi olarak değil aksine bu zor görevin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde tamamlayıcı bir unsur olarak görmüşlerdir. Bu sebeple, hilenin önlenmesinde, geleneksel ve çağdaş yöntemlerin birbirini tamamlayıcı unsurları, önem arz etmektedir (C. Kandemir ve Ş. Kandemir, 2012: 37).

Hileyle mücadelede proaktif yaklaşım, hile oluşmadan önce harekete geçerek savunma hattı dizayn etmektir. Bu yaklaşıma göre; hile risk belirteçleri (kırmızı bayraklar) izlenmeli, risk değerlemesi yapılmalı, riskin kaynağı (hile zemini) belirlenmeli ve iyileştirilmelidir. Hile riskinin boyutu kırmızı bayrakların yoğunluğu ile doğru orantılıdır. Hile riskinin niteliğine ve işaret ettiği kaynağa göre farklı yöntem ve araçlara ihtiyaç vardır. Öte yandan farklı departman ve birimlerin hile ile mücadelede kendilerine has sorumlulukları bulunmaktadır (Ulucan Özkul ve Özdemir, 2013: 75).

Kırmızı bayraklar, bizatihi hilenin varlığına kanıt değildirler ancak hileye işaret eden sinyallerin izlenmesini sağlarlar. Standartlara aykırı olan ya da normal değerlerden sapan noktaları işaret ederek hile riski taşıyan alanların belirlenmesinde kullanılırlar. Kırmızı bayrakların yoğunluğu hile riskinin yüksekliğine, çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar ise hilenin oluşma zeminine ve dolayısıyla hile karosu unsurlarına işaret ederler (DiNapoli, 2007: 3).

Bu çalışmada, çalışan hilesi ile mücadelede kullanılan proaktif yöntemlerin etkinliğine katkı sağlamak ve kırmızı bayraklar ile hile karosu bileşenlerinin birlikte izlenmesinin önemini anlaşılmasına yardımcı olmak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, uluslararası kuruluşların

güncel raporlarından derlenen çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar hile karosu çerçevesinde incelenmiştir. Çalışan hilesine özgü kırmızı bayrakların (hile belirteçlerinin), hile karosu unsurlarından hangileri ile ilişkili olduğu tespit edilmiş ve dört gruba ayrılarak kategorize edilmiştir. Kategorize edilen kırmızı bayraklar çalışan hilesi ile mücadelede proaktif olunması adına kurulacak erken uyarı sistemleri için işletmelere rehberlik etmesi açısından da önem arz etmektedir.

Hile ile mücadelede yürütülen çalışmalarda proaktif olunması ve kullanılan araçların etkinliği, risk odaklı denetim anlayışının bir gereğidir. Risk odaklı denetim yaklaşımında hile riski belirteçlerinin izlenmesi, kırmızı bayrakların kaynağının dikkate alınması, hile risk değerlemesi ve yönetilmesi kritik derecede öneme sahiptir. Çünkü riskin kaynağı, alınması gereken önlemler açısından farklı tedbirler alınmasını gerektirmektedir (Kaban, Gül ve Eryılmaz, 2018: 60). Tedbir alınabilmesi için hile potansiyeli taşıyan unsurların tespit edilmesi hile ile mücadelede önemli bir aşama olarak kabul edilmektedir. Bu unsurların kontrol altında tutulması da çalışan hilesi ile mücadelenin etkin bir şekilde sürdürülebilmesi açısından önemlidir (Özbirecikli ve Öksüz, 2016: 24).

Çalışmada yöntem olarak nitel araştırma yaklaşımlarından biri olan belgesel tarama yöntemi tercih edilmiş olup, bu kapsamda “*Hile Karosu*” ve “*Kırmızı Bayraklar*” alanında literatürde yer alan rehber niteliğindeki yayınlar, uluslararası hile ile mücadele kuruluşlarının yayımladığı raporlar ve standartlar taranarak bir derleme yapılmıştır. Çalışan hilesi özelinde derlenen kırmızı bayraklar, hile karosu unsurları ile kategorize edilerek hile ile mücadelede proaktif olunması adına kurulacak erken uyarı sistemleri için kaynak oluşturulmuştur.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Türk Dil Kurumu hileyi “*Birini aldatmak, yanıltmak için yapılan düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika.*” şeklinde açıklamaktadır (TDK, 2023). ACFE, meslek suistimali olarak nitelendirdiği hileyi, bireylerin kendini istihdam eden kuruluşlara karşı işlediği ekonomik bir suç olarak değerlendirmektedir (ACFE, 2022: 3). Görev ve yetkilerin kötüye kullanılması yoluyla kanunsuz kazanç olarak hile, basitçe kişinin işverenini dolandırmak üzere gerçekleştirdiği eylemlerdir (KPMG, 2020: 3). Her ne kadar genel geçerli bir tanım yapılmaya çalışılsa da toplumdaki değişen hile algısı, yasal tanımlarda ülkeler arası farklılaşmalar, inanç ve etik eksenli değerlerin etkisi ile hile kavramına yaklaşım çeşitlenmektedir. Örneğin; Hammurabi Kanunları, M.Ö. 1800’lerde Mezopotamya’da uygarlık süren Babil’e ait, günümüze kadar en iyi korunmuş yazılı yasadır. Bu yasada hile “*Kendisine gütmesi için sürü verilen çoban, doğan yavruları sahibine eksik bildirip satarsa hayvan sahibine on katını ödemeye mahkûm edilir.*” şeklinde yer almaktadır (W. Golden, L. Skalak ve M. Clayton, 2006: 6).

Hileli bir eylemde söz konusu işin bilinçli yapılıyor olması hile eylemini hata kavramından ayırmakta ayrıca hileli eylemde, zorla ya da fiziksel şiddet uygulanma söz konusu olmadığından da hırsızlık kavramından ayrılmaktadır. Hatanın, tecrübesizlik, bilgisizlik, dikkatsizlik ve ihmalkârlık gibi gayri iradi nedenleri vardır. Ancak hile eylemi, hatanın aksine, dikkat, itina, bilgi ve tecrübe ile gerçekleştirilir. Hata yapan kişiler de işletmeleri zarara uğratarlar ancak hile eyleminde olduğu gibi şahsi çıkar ya da kazançları yoktur (Türedi, 2020: 5).

Genişleyen organizasyon yapıları ve artan iş hacmi her noktanın tekbir otorite tarafından takip edilmesini imkânsız kılmaktadır (Özbirecikli ve Öksüz, 2016: 24). Görev ve sorumluluklarla birlikte güç ve yetki paylaşımı da söz konusu olduğundan çalışan hilesine karşı hassasiyet artmakta risk yükselmektedir. Risklerin öngörülüp yönetilmesi adına yürütülen proaktif çalışmalar çalışan hilesi ile mücadeleyi etkin kılmaktadır. Ancak kontrolün daima kendilerinde olduğu yanılgısında olan işletmeler, hile ile mücadelede proaktif davranamazlar (Ertikin, 2017: 72). Oysa ki kontrol; tüm birimlerin kurumsal sisteme entegre edilmesi, birimlerin birbirini denetler şekilde konumlandırılması, sağlıklı işleyen iç kontrol ve iç denetim birimlerinin tesisi ile mümkündür (Pehlivanlı, 2011: 20).

Uluslararası boyutta en kapsamlı hile araştırması olarak atfedilen “A Report to the Nations (Uluslara Rapor)”da hile türleri üç başlık altında değerlendirilmiştir. Bu başlıklar; varlıkların kötüye kullanımı,

yolsuzluk ve finansal tablo hilesi şeklindedir. Raporla varlıkların kötüye kullanımının, vakaların %86'sında bildirildiği ve en sık karşılaşılan hile türü olduğu görülmektedir (ACFE, 2022: 9).

Varlıkların kötüye kullanımı; işverene ait varlık ve menfaatlerin, erişim imkân ve yetkisine sahip personelce ele geçirilmesi veya kullanılması şeklinde tanımlanmaktadır. Varlıkların kötüye kullanımı vakalarında yaygın olarak karşılaşılan eylemler Tablo 2'de yer almaktadır (ACFE, 2022: 10).

Tablo 1. Varlıkların Kötüye Kullanım Örnekleri

Nakit hırsızlığı	Hurda Çalma Satma
Çek, senet hırsızlığı	Rüşvet Alma
Pul vb. maddi değeri olan şeylerin hırsızlığı	İhaleleri torpilli satıcılara hale getirme
Gelen ödemelerin kaymağını alma	Şişirilmiş fiyat teklifleri alma
Banka kayıtlarıyla oynama	Satıcılardan komisyon alma
Sahte belge düzenleme	Torpilli satıcıdan fazla mal veya hizmet alma
Yazar kasa üzerinde sahtecilik	Yapılmamış iş için ödeme yapma
Çeklerin şahsi ödemeler için kullanımı	Yetkisiz işlemler yapma
Hayalet çek düzenleme	Sağlıklı alacakları değersiz duruma getirme
Hayalet Satıcılara Ödeme Çıkarma	Hayalet çalışan yaratma
Sahte Faturalarla Ödeme Alma	İşten ayrılan çalışanları çalışıyor gösterme
Fatura Şişirme	Yapılan satışları kayda almama
Stoklarla Oynama	Satışları düşük gösterme
Fazla mesailerini şişirme	Mükerrer ödemeler yapma
Ofis malzemesi ve demirbaş hırsızlığı	İşletme bilgilerini sızdırma

Kaynak: Bozkurt, 2009: 75.

Yolsuzluk; görevleri ve yetkileri doğrultusunda, kamu gücü ve kaynağı ile iş yapanların, bu güç ve kaynakları şahsi menfaatleri doğrultusunda kullanmaları şeklinde tanımlanmaktadır. Yolsuzluğun aşağıda sıralanan belirgin bazı temel özellikleri bulunmaktadır (Gediz Oral, 2009: 9):

- Zimmet vakaları dışında yolsuzluğa çoğunlukla birden fazla kişi karışmaktadır.
- Yolsuzluk gizli yapılan bir eylemdir ancak toplumda yolsuzluk yaygınlaştığında ve hilekârların güçlü destekçileri olduğunda gizliliğe ihtiyaç duyulmamaktadır.
- Yolsuzluk karşılıklı çıkar içermektedir. Bu çıkar her zaman parasal değildir.
- Hilekârlar eylemlerini gizlemek için yasal dayanaklar üretmektedir. Yasalara bire bir aykırı faaliyet göstermekten kaçınmaktadırlar.
- Yolsuzluğa karışanların belli başlı istekleri bulunmakta ve isteklerini gerçekleştirmek için gerekli imkânlara sahip olmaktadır.
- Yolsuzluk neticesinde hilekâr taraf menfaat elde ederken kurban taraf da zarara uğramaktadır. Bu açıdan hile türlerinden biri olarak nitelendirilmektedir.

Küresel çapta yolsuzlukla mücadele eden ve bir sivil toplum kuruluşu olan “Uluslararası Şeffaflık Örgütü (*Transparency International-TI*)” yolsuzluğun toplumlar üzerindeki yıkıcı etkilerini ortadan kaldırmak ve temiz yönetim anlayışını yaygınlaştırmak için çalışmaktadır. Bu bağlamda 180 ülkede yaptığı araştırmalar ile ülkelerin yolsuzluk algısını ölçmekte ve her yıl tüm ülkelerin karşılaştırmalı sonuçlarını “Yolsuzluk Algı Endeksi (*Corruption Perceptions Index*)” ile yayımlamaktadır. Uluslararası Şeffaflık Örgütünün 2022 yılı yolsuzluk algı endeksinde 101. sıraya düşen Türkiye son 10 yıldır gerilemeye devam etmektedir (Transparency International, 2022). Musallat olduğu kamu

kaynağını, kanserli bir hücre misali tüketen yolsuzluk, toplumsal değerleri, adalet anlayışını ve istikrarı bozmaktadır. Adil paylaşım inancı ve temiz yönetim anlayışı yerleşmeyen ülkelerde de ekonomi çarkları tıkanmaktadır (Yardımcıoğlu, Koca, Günay ve Kocamaz, 2014: 172). Bu sebeple yolsuzlukla topyekûn mücadele edilmeli kamu kaynaklarının nereye kullanıldığı tüm toplumun derdi olmalıdır (Transparency International, 2022).

Finansal tablo hilesi; mali tablolarda beyan edilen bilgilerin, yanlış, eksik veya fazla gösterilmesi suretiyle kasıtlı olarak tahrif edilmesidir. Mali tablolar her ne kadar mevzuata ve muhasebe standartlarına uygun görünse de beyan edilen mali durum, bilgi kullanıcılarını yanıltma kası taşımaktadır. Olduğundan daha kötü ya da daha iyi mali durum beyanı ile aldatılan bilgi kullanıcıları zarar görmektedir. Bu hilekârların finansal tablo hilesine başvurmasına sebep teşkil eden bazı amaçları aşağıda sıralanmıştır (Çıtak, 2009: 87):

- Şirket veya kurumun belirlenmiş hedeflere ulaşmasını sağlamak,
- Hedeflerle bağlantılı terfi veya ikramiye gibi teşvikleri elde etmek,
- Hisse değerinin artmasını sağlayarak kâr paylarını ve primleri arttırmak,
- Kredi alımlarını kolaylaştırmak ve kredi limitlerini arttırmak,
- İşletmenin piyasada olumsuz imaj bırakmasını önlemek,
- Geri ödemeler konusunda sahip olunan olumlu imajı devam ettirmek,
- Olumsuz gidişatın iyileştirilebilmesi için zaman kazanmak.

Finansal tablo hilesi diğer hile türlerine nazaran daha az (%9) gerçekleşmekte ancak verdiği zararın etkisi açısından oldukça geniş bir kesimi kapsamaktadır. Zararın boyutu kolay kolay hesaplanamayan finansal tablo hilesinden, müşteriler, yatırımcılar, tedarikçiler, kredi verenler ve kamu gibi oldukça geniş bir yelpazede yer alan aktörler uzun vadede zarar görmektedir (Doysangöl, 2007: 53). Örneğin, ekonomi tarihinin en büyük skandalı olarak nitelendirilen Enron, küresel ekonomide yarattığı kırılma ile ekonomik yıkımlar yaratmış ve ciddi istihdam daralmasına sebep olmuştur. Denetim ve güvence hizmetlerine olan güven sarsılmış ve daha sıkı önlemler alınması gerekmiştir. Bu sebeple 2002 yılında AICPA tarafından yayımlanan SAS No: 99 denetim bildirisi denetçinin sorumluluğunu arttırmış ve denetim faaliyeti sırasında hile riskinin dikkate alınmasını zorunlu kılmıştır (SAS No: 99, 2002: 3).

Bu çalışmanın odak noktasını, bir beyaz yaka suçu olarak niteledirilen çalışan hilesi oluşturmaktadır. Sosyolog ve Kriminolog Edwin Sutherland'ın "*Beyaz Yaka Suçluluğu*" teorisiyle literatüre giren bu çağın hilekârları, 1940'lardan beri birçok disiplinin ortak çalıştığı alan olmaya devam etmektedir. Teori, iş dünyasını tanıyan ekonomi bilimi ile suçu ve suçluyu tanıyan adli ve sosyoloji bilimlerinin birleştirilmesine hizmet ederek, çağın suçlu profiline hilekârları eklemiştir (Sutherland, 1940: 1).

1950 yılında, beyaz yakalı suçlular olarak adlandırılan hilekârların, hile yapmalarının altında yatan sebepleri araştıran, Sutherland'ın öğrencisi Cressey, hilenin gerçekleşmesi için hilekârın bir sebebi (motivasyon, baskı, teşvik), gizlice değerlendirebileceği bir imkân (fırsat, boşluk, açık) ve kendini dürüst hissetmeye devam etmesini sağlayacak makul bir gerekçeye (haklı gösterme) ihtiyaç olduğunu ortaya koymuştur (Wells, 2001: 89). Wells (2001) bu unsurlardan yola çıkarak halen hile ile mücadelede referans kabul edilen "*Hile Üçgeni*" teorisini geliştirmiştir.

2000'li yıllara gelindiğinde hilekâr profili karmaşık bir hal almış ve yaşanan büyük vurgunlar hile ile mücadelenin önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Wolfe ve Hermanson (2004), hile üçgeninde eksik gördüğü "*yetkinlik*" bileşenini ortaya koyarak "*Hile Karosu*" (modelini geliştirmiştir. Yazarlar, baskı/teşvik, fırsat ve haklı gösterme olarak saydığımız hile üçgeni unsurları bir arada bulunduğu bile yetkin hilekârlar olmadan birçok hilenin gerçekleşmeyeceğini savunmuştur (Wolfe ve Hermanson, 2004: 3).

Moyes, Lin, Landry ve Vicdan (2006), SAS No: 99 ile beyan olunan 42 kırmızı bayrağın, finansal tablo hilesini tespit etmede etkinliğini araştırmışlardır. Kırmızı bayrakları, hile üçgeninin, baskı teşvik ve rasyonelleştirme unsurları doğrultusunda gruplandırarak hangileri ile ilişkili ise ona göre kategorize etmişler ve uyguladıkları anket ile Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'ne (Institute of Internal Auditors-IIA) kayıtlı iç denetçilerin algısını ölçmüşlerdir. Sonuç olarak iç denetçilerin, 42 kırmızı bayraktan 15'ini çok etkili, 14'ünü etkili ve 13'ünü etkisiz olarak algıladıklarını tespit etmişlerdir (Moyes, Lin, Landry ve Vicdan, 2006: 1).

DiNapoli (2007), hile ile mücadele çerçevesinde işletmelere, hile üçgeni ve kırmızı bayraklarla ilgili kapsamlı ve ayrıntılı bir rehber sunmaktadır. Hilelerin önlenmesinde kırmızı bayrakları dikkate almanın çok boyutlu etkiye sahip olduğunu, bu sebeple işletmeler için hayati önem taşıdığını vurgulamaktadır (DiNapoli, 2007: 3).

Abdioğlu hile denetiminde kırmızı bayrakların önemine değindiği çalışmaların ilkinde; vergi denetiminde kullanılabilecek kırmızı bayrakları (2007b: 161), diğerinde ise mortgage sözleşmelerinde üçüncü tarafların gerçekleştirdiği hileleri ortaya çıkarmak için kullanılabilecek kırmızı bayrakları (2007a: 160) rehber niteliğinde derlemiştir.

Ata, Uğurlu ve Altun (2009), SAS No: 82'de yer alan finansal tablo hilesi kırmızı bayraklarının, denetçiler tarafından algılanan önem düzeyini ölçmek amacıyla Gaziantep ve Londra'da görev yapan denetçilere bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Finansal tablo hilesi göstergesi olarak bazı kırmızı bayrakların denetçiler tarafından daha önemli olarak algılandığı ve denetçilerin demografik özelliklerinin çok az etkili olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Ata, Uğurlu ve Altun, 2009: 226).

Hegazy ve Kassem (2010), dış denetçilerin finansal tablo hilesini tespit etmesine, kırmızı bayrakların yardımcı olup olmadığını ve denetçilerin demografik özelliklerinin finansal tablo hilesini tespit etme kabiliyetine etkisini araştırmışlar. Genel kapsamlı 42 kırmızı bayraktan finansal tablo hilesi ile ilişkili olanları ayırıştırarak Mısır'da görevli dış denetçilere anket uygulamışlardır. Uygulamada, tehlike işaretleri listesi olarak hazırladıkları kırmızı bayrakların, finansal tablo hilesinin tespitini kolaylaştırdığı ancak denetçilerin demografik özelliklerinin etkisiz olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Hegazy ve Kassem, 2010: 69).

Tarhan Mengi (2012)'nin çalışması Wolfe ve Hermanson (2004) tarafından ortaya çıkarılan hile karosu modelinin Türkçe literatürde araştırıldığı ilk çalışmadır. Hile karosu modelinin detayları çalışmanın dördüncü bölümünde detaylı olarak aktarılmakla birlikte; modelin çıkış noktası hilelerin gerçekleştirilmesinde sadece baskı, fırsat ve rasyonelleştirme unsurlarının yeterli olmadığı bunun yanında yetkinliğin de hilenin gerçekleştirilmesinde önemli bir unsur olmasıdır (Tarhan Mengi, 2012: 119-120).

Yücel (2013), finansal tablo hilesinin tespitinde kırmızı bayrakların etkinlik düzeyini araştırmak üzere Türkiye'de görevli dış denetçilere bir anket uygulaması gerçekleştirmiştir. Hile üçgeni unsurlarından biri olan fırsat unsuru ile ilişkili olan kırmızı bayrakları belirlemiş ve belirlenen kırmızı bayrakların, Türkiye'deki şirketler için daha fazla tehlike arz ettiği sonucuna ulaşmıştır (Yücel, 2013: 139).

Aytekin, Sezgin ve Yalçın (2015), muhasebe meslek mensuplarının, muhasebe hata ve hileleriyle ilgili yargılara katılma düzeyini ve kırmızı bayraklarla karşılaşma sıklığını ölçmek amacıyla, serbest muhasebeci ve serbest muhasebeci mali müşavirlerle bir anket çalışması gerçekleştirmişlerdir. Katılımcılar 26 adet muhasebe hilesi kırmızı bayraklarının %50'sinden fazlasıyla sık karşılaştıklarını bildirmişlerdir (Aytekin, Sezgin ve Yalçın, 2015: 82).

Kaban, Gül ve Eryılmaz (2018), hile denetiminin etkinliğinde, kırmızı bayraklar ile risk değerlemesi araçlarının önemini değerlendirilmesi amacıyla, risk faktörlerinin tespit edilmesinde kırmızı bayraklar ve risk değerlemesi araçlarının kullanımı üzerine örnek uygulama gerçekleştirmişlerdir. Risk odaklı denetim yaklaşımı çerçevesinde kırmızı bayrakların yalnızca tespit edilmesi değil, kaynağına inilmesinin hileyle etkin mücadele açısından önem arz ettiğini vurgulamışlardır (Kaban,

Gül ve Eryılmaz, 2018: 59).

Dănescu, Spătăcean ve Stejerean (2021), hileyle mücadelede elzem olan etkili yolları ortaya koymak amacıyla, Bükreş AeRO pazarında işlem gören ve finansal tablo hilesine karşı duyarlı olan şirketlerde bir uygulama gerçekleştirmişlerdir. Bu şirketlerde, finansal tablo hilesinin, karşılaşılması muhtemel kırmızı bayraklarını tespit edip tanımlamışlardır (Dănescu, Spătăcean ve Stejerean, 2021: 15).

Görmen (2021), yönetici ve yönetici adayları ile diğer kamu çalışanlarının hile risk yönetimi ile ilgili farkındalığını arttırmak ve hile riskinin tespitinde iç denetimin önemini ortaya koymak amacıyla, ACFE raporlarını ve kırmızı bayrakları iç denetim bakış açısıyla incelemiştir. Sonuç ve önerileri hile üçgeni unsurları ile birlikte değerlendirerek sunmuştur (Görmen, 2021: 92).

Özçelik ve Kurt (2021), SAS No: 99 ve Uluslararası Muhasebe Standardı (ISA) Madde 240'ın sunduğu kırmızı bayrakları hile gerçekleşmeden önce ve gerçekleşikten sonra şeklinde gruplandırarak bir örnek olay incelemesi gerçekleştirmişlerdir. Hile öncesi grubuna ait kırmızı bayrakları hile üçgeni unsurları ile hile sonrası grubuna ait kırmızı bayrakları, özgün bir yaklaşımla, gizleme, çatışma ve değişim başlıklarıyla kategorize etmişlerdir. Literatüre 11 adet yeni kırmızı bayrak kazandırmışlardır (Özçelik ve Kurt, 2021: 17).

Pramuki ve Agustine (2023), kırmızı bayrakların ve mesleki şüphecilğin, iç denetçilerin hileyi tespit etme becerileri üzerindeki etkisini incelemişlerdir ve finansal tablo hilelerini tespit etmede “*Hile Beşgeni*” teorisine dayalı kırmızı bayraklar kullanmanın etkinliğini araştırmışlardır. Sonuç olarak hem kırmızı bayrakların hem de mesleki şüphecilğin, iç denetçilerin hileyi tespit etme yeteneği üzerinde, olumlu ve önemli bir etkisi olduğunu ortaya koymuşlardır (Pramuki ve Agustine, 2023: 36).

Literatürde yer alan çalışmaların, AICPA'nın yayınladığı SAS No:82 ve SAS No:99 olarak bilinen denetim standartları beyanlarında yer alan denetçilerin göz önünde bulundurması gereken risk belirteçleri (kırmızı bayraklar) çerçevesinde yapıldığı görülmektedir. Uygulamaların kapsamında daha çok finansal tablo hilesi ile ilgili kırmızı bayraklar yer almaktadır. Denetçi veyahut muhasebe meslek mensuplarından oluşan katılımcılarla, bu kapsamda yapılan anket çalışmalarına ait sonuçların, hile üçgeninin baskı, teşvik ve rasyonelleştirme unsurları doğrultusunda gruplandırılarak değerlendirildiği görülmektedir.

Bu çalışmada literatürden farklı olarak çalışan hilesinin kırmızı bayrakları ele alınmış ve bu kırmızı bayraklar hile karosu unsurları doğrultusunda kategorize edilerek değerlendirilmiştir. Çalışmanın kapsamı doğrultusunda, çalışan hilesi ile mücadelede uluslararası çalışmalar yürüten ACFE, PwC ve KPMG'ye ait güncel araştırma raporları değerlendirilmiştir. Bu raporların dayandığı çalışmalar, literatürde yer alan uygulama çalışmalarının aksine, oldukça geniş saha araştırması ile gerçekleştirilmektedir. Bu açıdan araştırmaya dahil olan ülke ve sektörlerin hem kapsamı hem çeşitliliği yüksektir. Bu da hile ile mücadelede daha genellenebilir veriler elde edilmesini sağlamaktadır.

3. HİLE İLE MÜCADELEDE KIRMIZI BAYRAKLAR VE HİLE KAROSUNUN ROLÜ

Hileli bir eylemde, hileyi gerçekleştiren bir hilekâr ve hileye maruz kalan bir kurban taraf bulunmaktadır. Tarafların bulunduğu konum ve duruma göre belli başlı hilekâr türleri ile karşılaşmaktadır. Bu hilekârlar ve kurbanları ile hilekâra göre sınıflandırılan hile türleri Tablo 1'de yer almaktadır (W. Albrecht, C.O. Albrecht, C. Albrecht ve Zibelman, 2014: 8).

Tablo 2. Hilekâr Türleri

Hilekâr	Kurban	Hile Türü
Çalışanlar	İşverenler	Çalışan Hilesi
Yöneticiler	Mali tablo kullanıcıları	Yönetim Hilesi
Yatırımcılar	Paydaşlar	Yatırım Hilesi
Tedarikçiler	Mal veya hizmet alan işletmeler	Satıcı Hilesi
Müşteriler	Mal veya hizmet satan işletmeler	Müşteri Hilesi
Değişken	Değişken	Diğer Hileler

Kaynak: W. Albrecht, C.O. Albrecht, C. Albrecht ve Zibelman, 2014: 8.

Çalışan hilekârlar çevrelerinde genellikle güvenilir olarak bilinen sıradan insanlardır ve ilk görüşte ayırt edilebilen tutumlar sergilemezler. Uzun vadede yalanlarını sürdürmede başarılı, stresle kolaylıkla baş edebilen, aldatıcı üslup takınabilen, tedirginliği gizleyebilen her yaş ve cinsiyetten kişiler olabilmektedirler (KPMG, 2020: 25). Bu açıdan, organizasyonun herhangi bir kademesinde oluşan aşırı güven tutumu işletmeleri çalışan hilesine karşı savunmasız bırakmaktadır. Öte yandan töhmet altında bırakan aşırı şüpheli tutumlar da çalışan bağlılığını zedelemektedir. İşveren-işgören ilişkisinde, uçlardaki bu iki tutumdan uzak, profesyonel bir denge kurulması çalışan hile riskinin yönetilmesi açısından önem arz etmektedir (Pehlivanlı, 2011: 19).

Bu çalışmanın odaklandığı nokta çalışan hilekârlardır. Çalışan hilesi ile mücadele bağlamında önem arz eden proaktif yaklaşımlar “Etkili İnsan Kaynakları Prosedürleri”, “Yetkiler Ayrılığı İlkesinin Benimsenmesi”, “İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliği” ve “Hile Riski Değerlemesi ve Risk Yönetimi” yaklaşımlarıdır.

- **Etkili İnsan Kaynakları prosedürleri:** Çağdaş adıyla insan kıymetleri olarak değer bulan çalışanlar, işletmelerin en birincil kaynağı olarak değerlendirilmektedir. Bu değer doğru bir şekilde yönetilmesinde insan kaynakları biriminin sorumluluk payı büyüktür. Çünkü, işletmenin kapılarını çalışanlara açan insan kaynaklarının, birinci savunma hattı olma sorumluluğu bulunmaktadır. Bu sebeple insan kaynakları sorumlularının; işe alım süreçlerindeki prosedürlerin titizlikle belirlenmesi ve uygulanması, işe alım sonrasında takip ve izlemeye devam ettirilmesi, adil muamele ve etik yönetim algısının yerleştirilmesi ve örgüte bağlılığın artırılması gibi işletmenin bütününe kapsayıcı bir özveriyle çalışması beklenmektedir (Oruç ve Tonus, 2011: 150).
- **Yetkiler Ayrılığı İlkesinin Benimsenmesi:** Yetkiler ayrılığı ilkesine göre, kayıt etme, onaylama, teslim alma, muhafaza etme gibi stratejik görevler aynı kişide bulunmamalıdır (Bircan, 2015: 110). Aynı zamanda, satın alma talebi, satın alma teklifi, satın alma onayı, malın teslimi, ödemenin onayı gibi birbirini takip eden iş ve işlemler, baştan sona aynı kişi veya birimce yürütülmemelidir (Mammadov, Mengi ve Doğan, 2020: 74). Yetkiler ayrılığı ilkesinin benimsenmediği veyahut tam yerleşmediği işletmelerde hile riski artmaktadır.
- **İç Kontrol Sistemlerinin Etkinliği:** İç kontrol sistemleri, faaliyetlerin etkinliğinin, mali raporların güvenilirliğinin, işleyişin yasalara ve standartlara uygunluğunun sağlanması amacıyla çalışan kapsamlı bir yapıdır. Bu sistemde, iç kontrol ortamı, risk değerlemesi, kontrol faaliyetleri ve bilgi/iletişim/izleme faaliyetlerinden oluşan dört unsur bulunmaktadır (Türedi, Gürbüz ve Alıcı, 2014: 142). İç kontrol sistemleri; işletme varlıklarını suistimallere karşı korumak, muhasebenin doğru işlenmesini sağlamak, faaliyetlerin etkinliğini ve örgütsel bağlılığı arttırmak amacıyla işletilmektedir (Ataman, Hacırüstemoğlu ve Bozkurt, 2001: 122).
- **Hile Riski Değerlemesi ve Risk Yönetimi:** Risk yönetimi, işletmelerin, belirledikleri hedeflere ulaşmak için karşılaşılabilecekleri riskleri sistematik olarak değerlendirilmesi ve risklerin muhtemel etkilerini minimize etmek için önlemler alması ve tüm süreci etkin bir şekilde işletmesi yaklaşımıdır (Terzi, 2012: 126).

Çalışan hilesi ile mücadele bağlamındaki bu proaktif yaklaşımlar, hilenin önlenmesi amacıyla yürütülen çalışmalardır. “Kırmızı Bayraklar” da bu çalışmalara hizmet eden araçlarındandır. Hile belirteçlerinin izlenmesini sağlayarak iyileştirilmesi gereken noktaları gösterirler ve alınması gereken önlemler için rehberlik ederler. “Hile Karosu” ise hilenin oluşması için bir arada bulunması gereken unsurlar ortaya koymaktadır. Hile karosunun her bir ayağını oluşturan bu unsurlar hile ihtimalinin arttığı koşulların oluşturduğu zemin hakkında önemli ipuçları sunmaktadır. Hile ile etkin bir şekilde mücadele edilebilmesi için hileye zemin oluşturan bu unsurlar iyi tanınmalı ve sürekli izlenmelidir. Bunun için de hileye zemin oluşmadan önce sinyallerin dikkate alınması, izlerin takip edilmesi ve kırmızı bayrakların değerlendirilmesi gerekir. Kırmızı bayraklar işletmelerin hem mevcut durumlarını gösteren karneleri hem de iyileştirilmesi gereken alanlar için yol haritası niteliği taşımaktadır (Kiracı, 2013: 89).

Bu çalışmada, çalışan hilesi ile mücadelede kullanılan proaktif yöntemlerin etkinliğine katkıda bulunmak amacıyla, çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar hile karosu çerçevesinde incelenmiştir. Bu amaç doğrultusunda, hile belirteçleri (kırmızı bayraklar) ile hile zemininin (hile karosu) birlikte izlenebilmesi için, çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar ilişkisine göre, hile karosu unsurları doğrultusunda kategorize edilmiştir. Hile ile mücadelede proaktif olunması adına, Tablo 3’te aktarıldığı üzere, her bir unsurun işaret ettiği yöneticiler, o unsura ait kırmızı bayrakların izlenmesi ve proaktif çalışmaların yürütülmesi sorumluluğunu üstlenmelidir.

Tablo 1. Hile Karosu Unsurları ile Kategorize Edilen Kırmızı Bayraklar

Fırsat		Örgütün vizyon ve misyonu ile ilgili stratejik sorumluluğa sahip yöneticiler için kırmızı bayraklar.	Motivasyon
Yetkinlik		İnsan kaynakları yöneticileri ve bilişim sistemleri sorumluları için kırmızı bayraklar.	Rasyonelleştirme

Kırmızı bayraklar, hile ile mücadelede etkin ancak genel kapsamlı bir araçtır. Kırmızı bayrakların çalışan hilesi özelinde derlenmesi kullanıcılara anlamlı veri sunmaktadır. Derlenen kırmızı bayrakların kategorize edilmesi ile de hangi kullanıcının hangi kırmızı bayrağı çalışacağı belirginleşmektedir. Hile Karosu unsurları ile kategorize edilen çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar, her bir unsurun kullanıcılarına önemli ipuçları barındırmaktadır.

3.1. Kırmızı Bayraklar

Risk belirteçleri olarak da adlandırılan kırmızı bayraklar, hile ile mücadele bağlamında bir yöntemden çok, yöntem ve yaklaşımları destekleyen bir araç olarak kullanılmaktadır. Kırmızı bayraklar, normalden sapma gösteren değerleri ve aykırı kabul edilebilecek durumları, hile belirtileri olarak işaret etmektedir. Hile ihtimaline işaret eden bu belirtiler, hile ile mücadelede proaktif çalışmalara öncül bilgiler sunmakta ve hile risk yönetiminin etkinliğini arttırmaktadır (DiNapoli, 2007: 3). Etkin bir risk yönetimi için kırmızı bayrakların dikkate alınması, risk haritasının oluşturulması ve kırmızı bayrakların sürekli izlenmesi önem arz etmektedir (Sandhu, 2016: 223).

Dünya çapında geçerliliği olan denetim standartları ve etik standartlar belirleyen Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) 1887 yılında kurulmuş kâr amacı gütmeyen bir meslek birliğidir.

Kuruluşun 1997 yılında yayımladığı SAS No: 82 ile literatüre giren ve 2002 yılında yayımladığı SAS No: 99 ile tadil edilerek genişletilen “Kırmızı Bayraklar” finansal tablo hileleri ile ilgilidir. Hilenin önlenmesi ve hile riskinin yönetilmesi bağlamında hem denetçilere hem de işletmelere rehberlik etmektedir (SAS No: 99, 2002: 3). IIA da işletmeler için hile ihtimaline işaret edebilecek belirtiler doğrultusunda kırmızı bayraklar rehberi hazırlamıştır (Türedi ve Alıcı, 2014: 126).

Hileye karşı eğitimlerde dünyanın önde gelen kurumu Sertifikalı Hile Denetçileri Derneği (ACFE), 1988 yılında Amerika Birleşik Devletleri’nde kurulmuştur ve 1996 yılından bu yana iki yılda bir kapsamlı raporlar yayımlamaktadır. Raporlarda, 133 ülkeden bildirilen hile vakalarında gözlenen kırmızı bayraklar ayrıntılı bir şekilde analiz edilmektedir. Bu raporlar küresel çapta hileler konusunda farkındalığın artırılmasına ve hileyle mücadelenin etkinliğine katkı sağlanmaktadır (ACFE, 2022: 10).

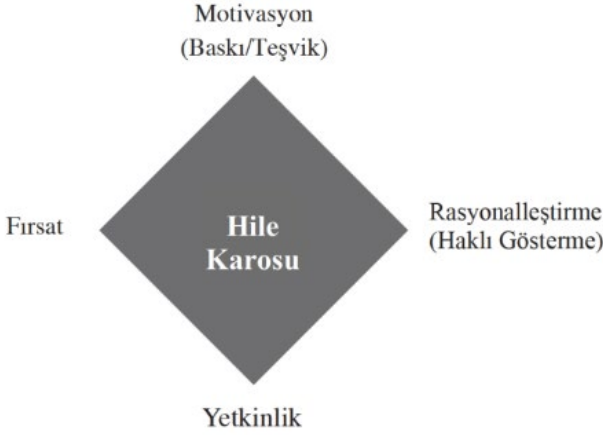
Dünyanın önde gelen profesyonel hizmet ağı olan PwC (PricewaterhouseCoopers), 1998 yılında İngiltere’de kurulmuştur ve 157 ülkeye vergi, denetim ve güvence hizmetleri konusunda eğitim ve danışmanlık hizmeti sunmaktadır. İki yılda bir sunduğu “Küresel Ekonomik Suçlar ve Suistimler Araştırması (Global Economic Crime and Fraud Survey)” raporu ile şirketlerin mali suçlarla mücadelesine yardımcı olmaktadır. Hileyi ve hilekârı gerçek vakalar üzerinden analiz eden rapor oldukça güncel kırmızı bayraklar sunmaktadır (PwC, 2022: 3).

Denetim ve güvence hizmetleri alanında öncü kuruluş olarak kabul edilen Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG), ilk olarak 1979 yılında Hollanda’da kurulmuştur. 2023 yılı itibarıyla 154 ülkede faaliyette bulunan şirket hile ve hilekâr konusunda kapsamlı saha araştırmaları yapmaktadır. Bir Suistimalcinin Profili (Profile of a Fraudster) raporu ile hilekârlarda gözlenen kırmızı bayrakları ortaya koyarak, hileyi önleme yöntemlerinin etkinliğinin artırılmasına ve hileyi ortaya çıkarma süresinin azaltılmasına, katkı sağlamak için çalışmaktadır (KPMG, 2020: 3; TEİD, 2023).

Kırmızı bayraklar oldukça genel kapsamlı bir araç olmasına rağmen, hile ile mücadele eden kişinin sorumluluk alanına veya mücadele edilen hilekâra özel derlenmiş kırmızı bayraklar, işletmelere kılavuzluk etmektedir. Örneğin, hilekârların sergilediği benzer davranışlar, yaşam tarzlarında ve alışkanlıklarında gözlenen değişimler pek çok kırmızı bayrak barındırmaktadır (Tarhan Mengi, 2013: 6). Hilekârın yaşı, iş tecrübesi, güvenilirliği, yetkinliği, eğitim ve zekâ düzeyi hakkındaki bilgiler de izlenmesi gereken kırmızı bayraklar içermektedir (ACFE, 2022: 51). Kırmızı bayraklar harekete geçilmesi ve önlem alınması için tehlike işaretleri sunarlar, hilenin varlığına bizatihi kanıt değildir. Bu sebeple, kırmızı bayrakların izlenmesi sorumluluğu, kırmızı bayrakların ima ettikleri belirtileri iyi tanıyan ehil kişilerce üstlenilmeli ve ölçülü hareket edilmelidir (Zhou, 2014: 14).

3.2. Hile Karosu

Tarih boyunca araştırılan “İnsanlar neden hile yapar?”, “Hilekârın belirgin bir profili var mıdır?” “Toplumsal eğilimler ne derece etkilidir?”, “Hile nasıl önlenebilir?” soruları bu konuda pek çok teori geliştirilmesine kaynaklık etmiştir. Bu teorilerden biri olan “Hile Karosu”, Wolfe ve Hermanson’ın (2004), hilenin oluşmasına zemin hazırlayan unsurları açıklayan hile üçgeni teorisinde, eksik gördükleri bir unsuru ortaya koymaları ile geliştirilmiştir. Bu zemin, Şekil 1’de gösterildiği üzere; motivasyon (baskı/teşvik), fırsat, rasyonelleştirme (haklı gösterme) ve yetkinlik unsurlarının bir arada bulunması ile oluşmaktadır (Wolfe ve Hermanson, 2004: 3).



Şekil 1: Hile Karosu

Kaynak: Wolfe ve Hermanson, 2004: 3.

Wolfe ve Hermanson’a göre, hile üçgeninde ortaya konan, motivasyon, fırsat ve rasyonelleştirme unsurlarının bir arada bulunması hileye zemin oluşmasında yeterli değildir. Kişilerin hileyi gerçekleştirebilecek yetkinliğe sahip olması gerekmektedir. Bilişim çağı hilekârlarının yetkinliği; sahip oldukları donanım, beceri, eylemlerindeki zekâ ve yaratıcılık ile açıklanmaktadır. Bu yetkinlikte bir hilekârın eylemi ile ilgili düşünce süreci şu şekilde ilerlemektedir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 3):

1. Hile yapmalıyım çünkü buna ihtiyacım var (motivasyon ayağı).
2. Sistemin kullanabileceğim açıkları var (fırsat ayağı).
3. Hilenin sağlayacağı kazanç riske değer (rasyonelleştirme ayağı).
4. Bu eylemi gerçekleştirebilecek yetkinliğe sahibim (yetkinlik ayağı).

3.2.1. Motivasyon Kaynağı Kırmızı Bayraklar

Baskı ve teşvik olarak ayrı ayrı değerlendirilmesi gereken, hile zeminin ilk ayağı motivasyon unsuru, hileli eylemin tetikleyicisi konumundadır. Hilekârın baskı altında kalmasına ya da hissetmesine, artan finansal ihtiyaçlar, kötü alışkanlıklar, yerine getirilmesi güç beklentiler, adaletsiz uygulamalar, yüksek finansal hedefler sebep olabilmektedir. Hilekârı teşvik edebilecek hususlara, şahsi itibar elde etme, zayıf örgütsel bağlılık, terfi ya da prim alma, rekabet üstünlüğü sağlama gibi sebepler örnek olarak verilebilir (Şengür, 2010: 7). Bu vb. sebeplerin hileye itici güç olarak hilekârı motive etmesi ile hile karosunun bir unsuru ve dolayısıyla hile zemininin bir ayağı oluşmaktadır. Örgütün vizyon ve misyonu ile ilgili stratejik sorumluluğa sahip yöneticilerin izlemesi gereken, ACFE, KPMG ve PwC’nin araştırma raporlarından derlenen ve hilekârın motivasyonuna kaynaklık eden kırmızı bayraklar aşağıda yer almaktadır.

“*Bir Suistimalcinin Profili*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (KPMG, 2020: 24):

- Şahsi menfaat ve gelir sağlama güdüsü,
- Yapabileceğine olan inancı,
- Kayıpları, hataları örtme ihtiyacı,
- Hedefleri tutturmak için kayıtlarla oynama ihtiyacı,
- Şahsi borçlanmada aşırılık,
- Madde ve kötü alışkanlık bağımlılıkları,
- Şirket menfaatlerini koruma düşüncesi.

“*Mesleki Dolandırıcılık 2022: Uluslara Rapor*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (ACFE, 2022: 58):

- Gelirin üzerinde harcama ve yaşam tarzı,
- Mali güçlük çekme ve yasal sorunlar,
- Sinirlilik, şüphencilik ve aşırı savunma hali,
- Ailevi sorunlarda artış, boşanma vb.
- Çevrenin başarı beklentisi,
- Yaşam şartlarında istikrarsızlıklar ve etik dışı tavırlar,
- Aşırı internet kullanımı.

“*Küresel Ekonomik Suç ve Dolandırıcılık Araştırması*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (PwC, 2020: 10):

- Kötü çalışma koşulları ve artan memnuniyetsizlik,
- Etik kültür algısında ve örgütsel bağlılıkta zayıflık,
- Teşvik, prim ve ikramiye uygulamalarının aşırı kullanımı.

3.2.2. Fırsat Boşluğuna İşaret Eden Kırmızı Bayraklar

Hilekârı motive eden unsurun varlığı hilenin gerçekleşmesi için yeterli zemin oluşturmaz. Çünkü hilekârın harekete geçebilmesi için önüne bir fırsat çıkmalıdır. Fırsat ayağı oluşmadığında hile tasarısı eyleme dönüşmeyecek ve bir niyet olarak kalacaktır (Akyel, 2009: 36). Ancak işletmelerde, etkin işlemeyen iç kontrol sistemi ve sistemlerin entegre çalışmaması gibi sebeplerle hilekârın değerlendirebileceği pek çok fırsat oluşmaktadır. İç denetimin tüm örgütü kapsamaması, hile ile mücadelede ihmalkârlıklar ve cezai müeyyidelerin uygulanmaması gibi durumlar fırsat boşlukları yaratmaktadır. Öte yandan, bilgiye erişimde kısıtlamalar, şeffaf olmayan uygulamalar ve kayırmacı politikalar suistimalin önünü açan fırsatlar doğurmaktadır (Doğan ve Kayakıran, 2017: 172). İç kontrol sisteminin etkinliğinden sorumlu yöneticiler, risk yöneticileri ve iç denetçilerin izlemesi gereken, ACFE, KPMG ve PWC'nin araştırma raporlarından derlenen ve hilekârın fırsat olarak gördüğü kırmızı bayraklar aşağıda yer almaktadır.

“*Bir Suistimalcinin Profili*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (KPMG, 2020: 15):

- Zayıf kontroller,
- Etkin yürütülmeyen gözetim,
- Sınırları belirsiz yetkiler,

- Yetkiler ayrılığı ilkesinin uygulanmayışı,
- Teknoloji desteğinde yetersizlikler.

“*Mesleki Dolandırıcılık 2022: Uslara Rapor*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (ACFE, 2022: 58):

- Çalışanların müşterilerle olağandışı ilişkileri,
- Yetki paylaşımında gönülsüzlük,
- Daha fazla yetki talebi,
- Tatile çıkmama, izin kullanmayı reddetme,
- İşletmenin istihdam politikalarında sorunlar.

“*Küresel Ekonomik Suç ve Dolandırıcılık Araştırması*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (PwC, 2020: 10):

- Karmaşık operasyonlar ve kör noktalar,
- Faaliyetlerde dahili kişilerle harici kişilerin iş birlikleri,
- Dijital platformların tedbirsizce kullanımı,
- Sitelerin anlamlı uyarılar üretebilecek düzeyde olmaması.

3.2.3. Rasyonelleştirmeyi Besleyen Kırmızı Bayraklar

Karşısına fırsat çıkan herkes, motivasyon unsuru olsa dahi, yeterli zemin oluşmadığında hileye başvurmaz. Bu noktada ahlaki değerler devreye girecek, az çok bağlayıcı bir güdü yaratarak kişileri durduracaktır (Ariely, 2019: 220). Rasyonelleştirme yani hilekârın eylemine haklı bir gerekçe uydurma ihtiyacı, hilekârın kendini ikna etme sürecidir ve bu süreç hilekâr henüz eyleme geçmeden öncesine uzanmaktadır. Hilekâr eylemine; hak ettiğim ücreti kazanmıyorum, ailemin ihtiyacı var, ödünç alıyorum yerine koyacağım, herkes yapıyor ben niye yapmamayım, kimse zarar görmüyor gibi sözde makul gerekçeler sunabilmektedir. Motivasyon ve fırsat ayağı oluşmuş hile zemininde hilekâr, makul gerekçe ile de psikolojik köprüyü tamamlamaktadır (Cendrowski, P.Martin ve W.Petro, 2007: 211).

Hileli eylemini suç olduğu gerçeğinden uzaklaştıran rasyonelleştirme ayağı, işletmede yerleşik kültür ve toplumun genel eğilimlerinden beslenmektedir. Görmezden gelinen hileler, zamanla kanıksanmakta ve bu durum işletme kültürüne sirayet ederek yaygınlaşmaktadır. Öte yandan, kişilerin eylemlerine makul gerekçe üretebilme becerisi, haklı gösterme sürecinde doğrudan etkili olmaktadır (İğdelipınar Yazıcı, 2021). Örgütte etik kültürün ve adil paylaşım algısının inşası ve daimiliğinden sorumlu yöneticilerin izlemesi gereken, ACFE, KPMG ve PWC'nin araştırma raporlarından derlenen ve hilekârın rasyonelleştirme sürecini besleyen kırmızı bayraklar aşağıda yer almaktadır.

“*Bir Suistimalcinin Profili*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (KPMG, 2020: 23):

- Diğer çalışanların etkisi,
- İşletmede uzun yıllar geçirilmiş olması,
- Yetkisiz iş ve işlemlerin varlığı,
- Erkek egemen sektör ve iş ortamı,
- Varlıklara ulaşma ve kullanma imkânında sınırsızlık.

“*Mesleki Dolandırıcılık 2022: Uslara Rapor*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (ACFE,

2022: 59):

- İşini kaybetme korkusu ve yoğun baskıcı ortam,
- Kötü performans değerlendirme prosedürleri,
- Yerine getirilmeyen maaş artış veya terfi beklentisi,
- Adil olmayan ücret politikaları ve çalışma şartları,
- Problemlerin çözülmeyeceğine dair kanı,
- Ortamda başkalarının da hile yaptığı algısı.

“Küresel Ekonomik Suç ve Dolandırıcılık Araştırması” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (PwC, 2022: 4):

- Ekonomik krizler ile geçiş/bükülme dönemleri,
- Sahip olunan meşru ekonomik imkânların kısıtlı olması,
- Büyüyen suç ekonomisi ve dolandırıcılara uyma eğiliminde artış,
- 100 milyon doların üzerinde şirket gelirleri.

3.2.4. Yetkin Çalışan ile Birlikte Gelen Kırmızı Bayraklar

Hile üçgeninde eksik görülen yetkinlik unsuru, hile zemininin son ayağını temsil etmektedir. Hilekâr, doğuştan sahip olduğu yetenek ve beceriler ile sonradan edindiği bilgi ve tecrübeleri doğru bir şekilde kullanarak hileyi başarıyla gerçekleştirme ve sürdürme yetkinliğine sahip kişidir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 38). Bu kişiler işletmeler için bir paradoks yaratmaktadır. Çünkü yetkin bir hilekârın sahip olduğu söz konusu bu özellikler, işini başarılı bir şekilde yürüten insan kıymetinin de sahip olduğu özelliklerdir. İşletmeler sahip olduğu insan kıymetinin hem taşıdığı değer hem de aynı nispette getirdiği risklerin farkında olmalıdır. Bu farkındalık insan kıymetinin ve hile riskinin doğru yönetilmesi açısından önemlidir. Bu bağlamda, yetkin bir insan kıymetinin, hilekâr potansiyeli taşıyıp taşımadığının belirlenmesinde bazı temel hususlar şöyledir (Wolfe ve Hermanson, 2004: 39):

- Bu kişiler genellikle ikna düzeyleri yüksek ve çevrelerinde çekinilen kişilerdir.
- Egoistlerdir ve hileli eylemi başaracaklarına dair özgüvenleri tamdır.
- İç kontrol zayıflıklarını fark edip boşluklardan yararlanabilecek zekâ düzeyindedirler.
- Şüphe çekmeden yalan söyleyebilir ve hikâyeyi uzun vadede sürdürebilirler.
- Anlık krizleri rahatlıkla yönetebilme ve uzun süreli stres ile baş edebilme konusunda başarılıdırlar.

İnsan kaynakları yöneticileri ve bilişim sistemleri kontrolörlerinin izlemesi gereken, ACFE, KPMG ve PwC'nin araştırma raporlarından derlenen ve hilekârın yetkinliği ile doğru orantılı kırmızı bayraklar aşağıda yer almaktadır.

“Bir Suistimalcinin Profili” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (KPMG, 2020. 25):

- Arkadaş canlısı,
- İkna yeteneği yüksek,
- Üstünlük kuran,
- Tek başına hareket edebilen,
- Hırslı ve hataya meyilli,

- Gösterişli yaşam tarzına sahip kişilerdir.

“*Mesleki Dolandırıcılık 2022: Uluslara Rapor*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (ACFE, 2022: 44):

- Üst düzey pozisyonda bulunan,
- Operasyon ve muhasebe departmanında çalışan,
- Kıdemli, en az lisans düzeyinde eğitilmiş,
- Sistemleri iyi düzeyde kullanabilme becerisine sahip,
- Birlikte hareket etme konusunda ikna etmekte yetenekli kişilerdir.

“*Küresel Ekonomik Suç ve Dolandırıcılık Araştırması*” çalışmasından derlenen kırmızı bayraklar (PwC, 2022: 2):

- Teknolojiyi ve bilişim sistemlerini iyi derecede kullanabilen,
- Değerli kurumsal bilgilere erişim ve uzaktan çalışma imkânına sahip olan,
- Tedarikçilerle kuvvetli ilişkiler kurabilen,
- Sistemlere sızıp, saldırı gerçekleştirecek düzeyde donanımlı kişilerdir.

5. SONUÇ

Emek, sermaye ve girişimcilik ile uzun yıllarda yaratılan katma değerler, hileler sebebiyle buharlaşmaktadır. Hile bulunduğu ortamda yalnızca finansal kayba neden olmamakta, işletme ve kurumların hem itibarını zedelemekte hem de etik kültürün sürdürülmesini engellemektedir. İtibar kaybı işletmelerin kârlılığını doğrudan etkileyen bir unsur iken etik kültürün bozulması ise hileye meyilli besleyen dolaylı etkiye sahip bir unsur olmaktadır. Bu dolaylı ancak uzun vadeli etki, sorunları derinleştirerek çözümünü de zorlamaktadır. Bu açıdan, işletmelerin kârlılığını ve devamlılığını tehdit eden hile, proaktif olarak mücadele edilmesi gereken önemli bir problemdir.

Hile ile proaktif mücadele; hilenin önlenmesi için çalışılmasıdır. Hilenin önlenmesi için kullanılan araçlardan bir tanesi de kırmızı bayraklardır. AICPA tarafından yayımlanan SAS No:82 (1997) ile literatüre giren kırmızı bayraklar, alınması gereken önlemler ve iyileştirilmesi gereken zemin için rehberlik ederler. Her bir kırmızı bayrağın kaynağı, o kırmızı bayrağın ne ima ettiğini bilen kişiler tarafından tespit edilebilir. Tespit edilen kaynağın iyileştirilmesi içinse hileye zemin hazırlayan unsurlar iyi tanınmalıdır. Hilenin oluşma zemini hakkında önemli ipuçları sunan ve Wolfe ve Hermanson (2004) tarafından geliştirilen hile karosunun, motivasyon, fırsat, rasyonelleştirme ve yetkinlikten oluşan her bir unsuru, belli başlı kırmızı bayraklara işaret etmektedir.

Bu çalışmada, çalışan hilesi ile mücadelede kullanılan proaktif yöntemlerin etkinliğine katkı sağlamak ve kırmızı bayraklar ile hile karosu bileşenlerinin birlikte izlenmesinin önemini anlaşılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, hile ile mücadelede uluslararası çalışmalar yürüten kuruluşlardan ACFE, KPMG ve PwC'nin güncel raporları incelenerek çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar derlenmiştir. Derlenen çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar, hile karosunun baskı, motivasyon, rasyonelleştirme ve yetkinlik unsurları doğrultusunda gruplandırılmıştır. Gruplandırılmada, hile belirteçleri (kırmızı bayraklar) ile hile zemininin (hile karosu) birlikte izlenebilmesini katkı sağlamak amacıyla çalışan hilesine özgü kırmızı bayraklar hile karosu unsurları ile ilişkilendirilmiştir.

Çalışan hilesi ile etkin mücadele, bir kırmızı bayrağın ne ima ettiğine ve ne ölçüde risk barındırdığına, kaynağına ve kaynağın doğduğu zemine göre farklı tedbirler alınmasını gerektirir (Kaban, Gül ve Eryılmaz, 2018). Bu doğrultuda, uygun tedbirleri alacak sorumlular da kırmızı bayrağın kaynağına ve kaynağın doğduğu zemine göre farklılaşmaktadır. Aşağıda, hile karosunun her bir unsuru, çalışan hilesi ile mücadelede yürütülecek proaktif çalışmaları üstlenmesi beklenen sorumlularla eşleştirilerek

aktarılmıştır.

- Çalışan hilekarları hileli eylemi gerçekleştirmeye motive eden kırmızı bayrakların kaynağını, hile karosunun ilk ayağı olan motivasyon unsuru oluşturmaktadır. Motivasyon unsuru, örgütün varoluş amacı olarak özetleyebileceğimiz misyonu ve hedeflediği gelecek öngörüsü olan vizyonu ile doğrudan ilişkilidir. Örgütsel bağlılık yani çalışanların işletme misyonunu sahipleniyor olması ve ortak vizyon doğrultusunda hareket ediyor olması, işletmeler için arzulan bir idealdir. Ancak, çalışanlarda zaman zaman örgütsel bağlılık zayıflayabilir veyahut işletme bütününde bu konuda yaygın sıkıntılar yaşanabilir. Bu durumda hile riski artmaktadır. Hilenin sorumlu yöneticiler tarafından tespit edilmesi ve önlenmesine yardımcı olmak için çalışmada ACFE, KPMG ve PWC'nin araştırma raporlarından derlendiği üzere motivasyona ilişkin kırmızı bayraklar yol gösterici olmaktadır.

- Hilekârın fırsat olarak değerlendirebileceği kırmızı bayrakların kaynağını, hile karosunun ikinci ayağı olan fırsat unsuru oluşturmaktadır. Fırsat unsuru, işletmenin iç kontrol yapısının gücü, iç denetçilerin tarafsızlığı/bağımsızlığı ve risk yönetiminin etkinliği ile doğrudan ilişkilidir. Sağlıklı işleyen iç kontrol sistemi, hiçbir departman ya da kişiyi muaf tutmayan iç denetim birimi ve etkin risk yönetimi ile işletmede, fırsat boşluklarının ve kör noktaların oluşmasının önüne geçilebilir. Ancak, aksi durumda çalışan hilekârın değerlendirebileceği pek çok fırsat doğmaktadır. Bu durum, çalışmada ACFE, KPMG ve PWC'nin araştırma raporlarından derlendiği üzere, iç kontrol ve iç denetim birimi sorumluları ile risk yöneticileri için ipucu olabilecek, fırsat unsuruna ilişkin derlenen kırmızı bayraklara işaret etmektedir.

- Hilekârın hileli eylemini gerçekleştirmek için haklı bir gerekçe üretme sürecini besleyen kırmızı bayrakların kaynağını, hile karosunun üçüncü ayağı olan rasyonelleştirme unsuru oluşturmaktadır. Rasyonelleştirme unsuru, örgütte yerleşik etik kültür ve adil paylaşım algısı ile doğrudan ilişkilidir. Adil paylaşım algısı, etik kültürün olmazsa olmaz koşuludur. Örgütte etik kültürün gelişmesi, etik ilkelerin topyekûn benimsenmesi ve adil paylaşım algısının yerleşmiş olması ile sağlanabilir. Ancak, adil paylaşım olmadığı kanısı ve zayıf etik kültür, çalışan hilekârın hileli eylemini rasyonelleştirebileceği pek çok makul gerekçe üretecektir. Bu durum, çalışmada ACFE, KPMG ve PWC'nin araştırma raporlarından derlendiği üzere, sorumlu yöneticiler için ipucu olabilecek, rasyonelleştirme unsuruna ilişkin derlenen kırmızı bayraklara işaret etmektedir.

- Hilekârın yetenekleri ve donanımı ile bağlantılı kırmızı bayrakların kaynağını, hile karosunun son ayağı olan yetkinlik unsuru oluşturmaktadır. Yetkinlik unsuru, işletmelerin sahip olduğu insan kıymetinin, yetenek, bilgi, beceri, tecrübe ve donanımı ile doğrudan ilişkilidir. Bu sebeple örgütün işe alım prosedürleri titizlikle belirlenmeli ve uygulanmalı, işe alım sonrasında takip ve izlem devam ettirilmeli, kurumsal sistemlerin güvenliği sağlanmalı ve anlamlı uyarılar üretebilen erken uyarı sistemleri kurulmalıdır (PwC, 2020). Aksi halde, işletme için bir değer olan insan kıymetini, yetkin hilekârdan ayırmak mümkün olmayacaktır. Bu durum, çalışmada ACFE, KPMG ve PWC'nin araştırma raporlarından derlendiği üzere, insan kaynakları yöneticileri, bilişim sistemleri sorumluları için ipucu olabilecek, yetkinlik unsuruna ilişkin derlenen kırmızı bayraklara işaret etmektedir.

Kırmızı bayraklar, iyileştirilmesi gereken noktalar ve alınması gereken tedbirler için rehberlik ederler. Hile karosu da bir ortamda hilenin gerçekleşebilmesi için bir arada bulunması gereken unsurlardan oluşmaktadır. Bu unsurların varlığı, hileye zemin oluştuğuna işaret eder. Bu zemini oluşturan unsurların tanınması ve her bir unsuru işaret eden kırmızı bayrakların izlenmesi, alınması gereken önlemler açısından kritik derecede öneme sahiptir. Çünkü önlem alınabilmesi için hile potansiyeli taşıyan unsurların tespit edilmesi hile ile mücadelede önemli bir aşamadır. Ancak, unutulmaması gereken husus ne kırmızı bayrakların ne de hile karosu unsurlarının, hilenin varlığının başlıca kanıtı olmadığıdır. Bu sebeple, hileyle mücadelede sorumlu kişiler, çalışanları töhmet altında bırakan aşırı şüpheli yaklaşımlardan kaçınmalı ve hilelere karşı zafiyeti arttıran aşırı güven tuzağına da düşmemelidir.

Bu çalışmada, küresel çapta faaliyet gösteren uluslararası kuruluşların raporlarından temin edilen genel geçerli veriler sade bir şekilde gruplandırılmıştır. İşletme ve kurumlara, hile ile etkin mücadelede kurulması önem arz eden erken uyarı sistemlerine dahil edebilecekleri rehber niteliğinde bir derleme sunulmuştur. Ancak bu çalışmanın kapsamı çalışan hilesi özelinde olduğu için raporlar sadece çalışan hilesi özelinde incelenmiştir. Hile ile mücadele alanında yapılacak ileriki çalışmalarda raporlarda yer alan diğer konulara ait verilerin değerlendirilmesi ve farklı kuruluşlara ait çalışmalar da incelemeye dahil edilerek çalışmanın kapsamının genişletilmesi tavsiye edilmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Merve KIYMAZ KIVRAKLAR (% 50), Reyhan ERSOY CAN (% 50)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Merve KIYMAZ KIVRAKLAR (% 50), Reyhan ERSOY CAN (% 50)

KAYNAKÇA

Abdioğlu, H. (2007a). Mortgage Sözleşmelerinde Üçüncü Taraflarca Yapılan Hileler ve Bu Hileleri Ortaya Çıkarmaya Yönelik Kırmızı Bayraklar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(35), 160-172.

Abdioğlu, H. (2007b). Vergi Denetiminde Kırmızı Bayrakların Kullanımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(36), 161-172.

ACFE. (2020). *Report to The Nation on Occupational Fraud and Abuse*. Association of Certified Fraud Examiners.

ACFE. (2022). *Occupational Fraud 2022: A Report To The Nations*. Association of Certified Fraud Examiners.

Akyel, N. (2009). Adli Muhasebecilik ve Türkiye’de Uygulanabilmesi İçin Altyapı Bileşenlerinin Mevcut Durumu, Değerlendirilmesi ve Öneriler. İşletme Ana Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.

Ariely, D. (2019). *Akıldışı Ama Öngörülebilir / Kararlarımızı Biçimlendiren Gizli Kuvvetler* (3. Baskı). Çevirmen: Asiye Hekimoğlu Gül, Filiz Şar. İstanbul: Optimist Yayın Gurubu.

Ata, H., Uğurlu, M. ve Altun, M. (2009). Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algılamaları. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 215-230.

Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetimi Uygulamaları* (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Aytekin, S., Sezgin, H. ve Yalçın, M. (2015). Uygulamacıların Muhasebede Hata ve Hileler ile Hile Belirteçlerine Yönelik Yaklaşımları: Balıkesir İli Örneği. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*(44), 69-90.

- Bircan, G. (2015). Kâr Amaçsız İşletmelerde Hile Denetiminin Önemi. *Mali Çözüm Dergisi*(Ocak-Şubat), 93-115.
- Bozkurt, N. (2009). *İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri* (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bozkurt, N. (2016). *İşletmelerin Kara Deliği Hile, Çalışan Hileleri* (3. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- C. Kandemir, C. ve Ş. Kandemir, Ş. (2012). Muhasebe Hilelerinin Önlenmesi ve Ortaya Çıkarılmasında Kullanılan Çağdaş Araç ve Yöntemler. *Mali Çözüm*(Kasım-Aralık), 37-70.
- Cendrowski, H., P.Martin, J. ve W.Petro, L. (2007). *The Handbook Of Fraud Deterrence*. New Jersey: John Wiley and Sons, Inc.
- Çıtak, N. (2009). Yaratıcı Muhasebe Hileli Finansal Raporlama mıdır? *Mali Çözüm*, 81-109.
- Dănescu, T., Spătăcean, I. ve Stejerean, R. (2021). Red Flags in Financial Reporting - Empirical Studies in the AeRO Market. *Acta Marisensis, Seria Oeconomica*(2), 15-28.
- DiNapoli, T. (2007). Red Flags for Fraud. Newyork. Temmuz 28, 2022 tarihinde https://www.osc.state.ny.us/files/local-government/publications/pdf/red_flags_fraud.pdf adresinden alındı
- Doğan, S. ve Kayakıran, D. (2017). İşletmelerdeki Hile Denetiminin Önemi. *Maliye Finans Yazıları*(108), 167-187. doi:<https://doi.org/10.33203/mfy.331610>
- Doyrangöl, N. (2007). *İşletmelerde İç Kontrol ve İç Denetim*. İstanbul: Deloitte Academy.
- Ertikin, K. (2017). Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti İçin Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finans Dergisi*(75), 71-94.
- Gediz Oral, B. (2009). Yolsuzluk-Türk Vergi Sistemi İlişkisi ve Mücadele Stratejileri. *Doktora Tezi*. Manisa: Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim.
- Görmen, M. (2021). İç Denetim Bakış Açısıyla Suistimal Riski Yönetimi. *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 7(1), 92-103.
- Hegazy, M. ve Kassem, R. (2010). Fraudulent Financial Reporting: Do Red Flags Really Help? *Journal of Economics and Engineering*, 4, 69-79.
- İğdelipınar Yazıcı, Ö. (2021). KAGİDER-TİDE Webinar. *Kurum İçi Suistimaller Neler Olabilir? Önleyici Eylemler Nelerdir?* Ocak 15, 2022 tarihinde <https://www.youtube.com/watch?app=++desktop&v=aCPWyhRh3WA&feature=youtube> adresinden alındı
- Kaban, İ., Gül, M. ve Eryılmaz, Y. (2018). Hile Denetimi Araçları Olarak Hile Riski Değerlemesi ve Kırmızı bayraklar: Bankacılıkta Örnek Bir Uygulama. *Bankacılar Dergisi*(106), 59-68.
- Kıracı, M. (2013). Hileye Yönelik Uluslararası Kuruluşların Hazırladığı Raporların Bağımsız Denetim Açısından Değerlendirmesi. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*(3), 87-106.
- KPMG. (2020). *Bir Suistimalcinin Profili*. Türkiye Etik ve İtibar Derneği.
- Mammadov, R., Mengi, B. ve Doğan, S. (2020). Bir Perakende İşletmesinde ERP Sistemi Üzerinden Satın Alma ve Ödeme Döngüsünün Tasarımı. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(87), 65-88.
- Moyes, G., Lin, P., Landry, R. ve Vicdan, H. (2006). Internal Auditors Perceptions of the Effectiveness of Flags to Detect Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Accounting, Ethics and Public Policy*, 6(1), 1-28.

- Oruç, İ. ve Tonus, H. (2011). İnsan Kaynakları Açısından Etik Dışı Davranışlar ve Yönetimi. 3. *Ulusal Kurumsal Yönetim, Yolsuzluk, Etik ve Sosyal Sorumluluk Konferansı*, (s. 149-181). Nevşehir.
- Özbirecikli, M. ve Öksüz, N. (2016). Üretim İşletmelerinde Çalışan Hilelerine İmkan Sağlayan Kurumsal Hatalar Üzerine Bir Araştırma: Hatay Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(Özel Sayı-1), 23-50.
- Özçelik, M. ve Kurt, G. (2021). Varlıkların Kötüye Kullanımı ve Finansal Raporlamada Hile Göstergeleri: Örnek Olay Analizi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 1-21.
- Pehlivanlı, D. (2011). *Hile Denetimi Metodoloji ve Raporlama* (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Pramuki, N. ve Agustine, K. (2023). The Effect of Red Flags and Internal Bank Auditor Professional Skepticism on Fraud Detection in Denpasar. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 23(8), 36-43.
- PWC. (2020). *PwC's Global Economic Crime and Fraud Survey*. Lonra: Price Waterhouse Coopers.
- PWC. (2022). *PwC's Global Economic Crime and Fraud Survey*. Londra: Price Waterhouse Coopers.
- Sandhu, N. (2016). Behavioural Red Flags of Fraud: An Ex Post Assessment of Types and Frequencies. *Journal Of Human Values*(22), 221-237.
- SAS No: 99. (2002). Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit. *Statement on Auditing Standards*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.
- Sutherland, E. (1940). White Collar Criminality. *American Sociological Review*, 5(1), 1-12.
- Şengür, E. D. (2010). İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama ile İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma. İşletme Anabilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Tarhan Mengi, B. (2012). Hile Denetiminde Yetkinliklerin Değerlendirilmesi-Hile Karosu. *Mali Çözüm*(Kasım-Aralık), 114, 113-128.
- Tarhan Mengi, B. (2013). İşletme İçi Hilelerin Ortaya Çıkarılmasında ve Sorgulanmasında Bir Araç Olarak Beden Dili. *Mali Çözüm*(Mayıs-Haziran), 41-55.
- TEİD. (2023). *Etik ve Uyum Türkiye Değerlendirmesi*. Haziran. <https://kpmg.com/tr/tr/home/gorusler/2023/06/turkiye-etik-ve-uyum-degerlendirmesi.html> adresinden alındı
- TDK. (2023). *Güncel Türkçe Sözlük*. Haziran 5, 2023 tarihinde Türk Dil Kurumu Sözlükleri: <https://sozluk.gov.tr/> adresinden alındı
- Terzi, S. (2012). *Hileli Finansal Raporlama Ölleme ve Tespit* (1. Baskı). İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Transparency International. (2022). *Corruption Perceptions Index*. Ocak 18, 2023 tarihinde [transparency.org](https://www.transparency.org/): <https://www.transparency.org/> adresinden alındı
- Türedi, H. (2020). *Hile Denetimi*. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi.
- Türedi, H. ve Alıcı, Ü. (2014). Mali Raporlama Hilelerinin Tespit ve Önlenmesinde İç Kontrol Yapısının Önemi. *Finansal Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi*, 6(11), 119-133.
- Türedi, H., Gürbüz, F. ve Alıcı, Ü. (2014). Coso Modeli: İç Kontrol Yapısı. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 11(42), 141-155.
- Ulucan Özkul, F. ve Özdemir, Z. (2013). Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 10(40), 75-89.

W. Albrecht, W. S., C.O. Albrecht, C. O., C. Albrecht, C. C. ve Zibelman, M. F. (2014). *Fraud Examination*. Boston/USA: Cengage Learning. Nisan 10, 2021 tarihinde https://books.google.com.tr/books?id=R6q5BwAAQBAJ&printsec=copyright&redir_esc=y#v=onepage&q&f=false adresinden alındı

W. Golden, T., L. Skalak, S. ve M. Clayton, M. (2006). *A Guide To Forensic Accounting Investigation* (1st Edition) New Jersey: John Wiley and Sons, Inc.

Wells, J. T. (2001). Why Employees Commit Fraud. *Journal of Accountancy*, 191, 89-91.

Wolfe, D. T. ve Hermanson, D. R. (2004). The Fraud Diamond: Considering the Four Elements of Fraud. *The CPA Journal*, 38-42.

Yardımcıoğlu, M., Koca, N., Günay, Y. ve Kocamaz, H. (2014). Yolsuzluk, Muhasebe Hileleri ve Örnekleri. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 171-188.

Yücel, E. (2013). Effectiveness Of Red Flags in Detecting Fraudulent Financial Reporting: An Application In Turkey. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*(60), 139-158.

Zhou, S. (2014). An Exploratory Study on the Use of Red Flags to Reduce Fraud in the Zimbabwean Corporates. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(22), 13-17.

İçindekiler

ARAŞTIRMA MAKALESİ

Fahrettin PALA Hasan AYAYDIN	Analysis on Moderator Effect of Environmental Factors in The Relationships Among Entrepreneurial Orientation, Innovation Capacity and Financial Performance	1
Ömer Orbay ÇETİN Tunga BOZDOĞAN	Digital Transformation of Accounting in Industry 4.0 Perspective and an Empirical Study on Turkish Accounting Education	31
Nurettin KOCA	The Relationship between Academics' Personality Traits and Accounting Students' Academic Motivation and Academic Self-Efficacy	53
Mehmet GÜNLÜK Murat ÖZCAN Metin SABAN	Muhasebe Meslek Mensuplarının Teknoloji Hazır Bulunuşluk Durumlarının Bireysel İş Performansları Üzerindeki Etkisi	69
Zeynep HATUNOĞLU Nazan GÜNGÖR KARYAĞDI	Dijitalleşmenin Denetim Ücretlerine Yansımalarının Araştırılması	87
Seyhan ÇİL KOÇYİĞİT Şükran GÜNGÖR TANÇ Hasan KOÇYİĞİT	Türkiye'de Adli Muhasebecilik Mesleğinin Geliştirilmesine Yönelik Bir Araştırma: Muhasebe Meslek Mensupları Örneği	105
Zehra HABERAL	Enflasyon Düzeltmesinde Net Parasal Pozisyondaki Kâr veya Zararın Hesaplanması: Türk Bankacılık Sektörüne Yönelik Bir Araştırma	121
Meltem ALTIN	Yönetim Kurulu ve Firma Özelliklerinin Firma Performansı Üzerindeki Etkisinin Meta Analiz Yöntemiyle İncelenmesi	141

İçindekiler

TEORİK MAKALE

Hüseyin ÖZYİĞİT	İşletmelerde Sürdürülebilir Yönetim Muhasebesinin Gerekliği	159
Özkan SARISOY	Daha Az Karmaşık İşletmeler için Bağımsız Denetim Standartlarına Doğru: Uluslararası Denetim Standartları ile Bir Karşılaştırma	185
Süleyman YÜKÇÜ Selda KORGA	Asya Opsiyon Sözleşmelerinin Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS-TFRS) Kapsamında Muhasebeleştirilmesi	209

DERLEME

Zeynep YAROĞLU	Denetim Kalitesi Çerçevesi: Ülkelerarası Bir Karşılaştırma	227
Berrak SOYALP SOLAKOĞLU İlker KIYMETLİ ŞEN	Türkiye’de Uygulanan Vergi Affı Yasalarının Muhasebe Kayıtlarına Yansımaları ve TFRS/TMS Çerçevesinde Değerlendirilmesi	261
Seda YAVUZASLAN SÖYLEMEZ	Yeniden Değerleme Uygulamalarında Son Yasal Düzenlemeler ve Önceki Revizyonların Etkileri	279
Merve KIYMAZ KIVRAKLAR Reyhan ERSOY CAN	Hile ile Mücadelede Kırmızı Bayraklar ve Hile Karosunun Rolü: Çalışan Hilesi Açısından Bir Değerlendirme	303