

T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
İŞLETME FAKÜLTESİ

ISSN: 2602-3202  
E-ISSN: 2667-6982

# MUHASEBE

ENSTİTÜSÜ

# DERGİSİ

MED - JOURNAL of ACCOUNTING INSTITUTE



TEMMUZ/JULY 2019, SAYI/ISSUE 61





T.C.  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
İŞLETME FAKÜLTESİ  
**MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ**  
MED – Journal of Accounting Institute

Ocak ve Temmuz aylarında, yılda iki sayı olarak yayınlanan hakemli, açık erişimli bilimsel bir dergidir. /  
This is a scholarly, peer-reviewed, open-access journal published biannually in January and July.

Derginin tüm telif hakları İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsünündür. /  
Copyrights of the Journal belong to Istanbul University Institute of Accountancy.

**Sahibi / Owner:**

Muhasebe Enstitüsü Dergisi adına sahibi Göksel Yücel (İstanbul, Türkiye)  
The Journal is owned by Göksel Yücel (Istanbul, Turkey) on behalf of Journal of Accounting Institute

**Sorumlu Müdür / Director:**

Lerzan Kavut

**Baş Editör / Editor in Chief:**

Göksel Yücel

**Editörler / Editors:**

Taylan Altıntaş, Burcu Adiloğlu

**Teknik Editörler / Production Editors:**

Özgür Esen, Turgay Sakin, Nevzat Güngör

**Editörler Kurulu / Editorial Board:**

Graham Gal (*University of Massachusetts Amherst, USA*)  
Ersin Güredin (*Istanbul University, Turkey*)  
Can Şimga Muğan (*Izmir University of Economics, Turkey*)  
Belverd E. Needles Jr. (*DePaul University, USA*)  
Serdar Özkan (*American University of The Middle East, Kuwait*)  
Haluk Sumer (*Marmara University, Turkey*)  
Haluk Ünal (*University of Maryland, USA*)

**Hakem Kurulu / Reviewer Board:**

Prof. Dr. Habib Akdoğan (*Hitit Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Dursun Arıkboğa (*Yeditepe Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Peyami Çarıkçıoğlu (*İstanbul Kültür Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Özgür Çatıkkaş (*Marmara Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Hasan Kaval (*Atılım Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Semra Öncü (*Celal Bayar Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Fatma Özkul (*Bahçeşehir Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Ayşe Pamukçu (*Marmara Üniversitesi*)  
Prof. Dr. Ahmet Yüksel (*İstanbul Üniversitesi*)  
Doç. Dr. Nermin Çıtak (*Marmara Üniversitesi*)  
Doç. Dr. Mustafa Gürol Durak (*Yaşar Üniversitesi*)  
Doç. Dr. Banu Tarhan Mengi (*Marmara Üniversitesi*)  
Doç. Dr. Ali Atilla Perek (*Marmara Üniversitesi*)  
Doç. Dr. İlker Kıymetli Şen (*İstanbul Ticaret Üniversitesi*)

Temmuz/July 2019, Sayı/Issue 61

**Ön Kapak Fotoğrafı / Front Cover Photograph:**

1919-1923 Almanya enflasyonu, kâğıt para blokları ile oynayan çocuklar (*Fotoğrafçısı bilinmiyor*)

**Makale gönderimi / Manuscript submission:**

Dergipark sistemine <http://dergipark.gov.tr/meder> yükleyiniz ve [muhasabee@istanbul.edu.tr](mailto:muhasabee@istanbul.edu.tr) adresine bilgi veriniz.  
Please submit your manuscripts via <http://dergipark.gov.tr/login> and inform [muhasabee@istanbul.edu.tr](mailto:muhasabee@istanbul.edu.tr)

ISSN: 2602-3202, E-ISSN: 2667-6982

Dergide yayınlanan yazıların tüm sorumluluğu ve belirtilen görüşler yazarlara aittir; İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü bir sorumluluk yüklenmez. / Authors are responsible for all statements made in their work published in the Journal; Istanbul University Institute of Accountancy has no responsibility in this regard.

İstanbul Üniversitesi, Avcılar Kampüsü, 34320 İstanbul, Türkiye

**Baskı / Printed in**

İlbey Matbaa Kağıt Reklam Org. Muc. San. Tic. Ltd. Şti.  
2. Matbaacılar Sitesi 3NB 3 Topkapı / Zeytinburnu, İstanbul, Türkiye  
[www.ilbeymatbaa.com.tr](http://www.ilbeymatbaa.com.tr)  
Sertifika No: 17845



## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

### Yeni Sayımızı Sunarken

<b>Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Geleceği / Future of the Accounting Profession in Turkey</b> <i>Mustafa A. AYSAN</i>	1
<b>Sanayi Devrimi Sonrası Avrupa ve Amerika’da Ticaret Eğitimi / Business Education in Europe and in the United States after the Industrial Revolution</b> <i>Sabri Burak ARZOVA</i>	9
<b>KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’de Denetim Kalitesi / Audit Quality in Turkey on the Basis of KGK Inspection Reports</b> <i>Turgay SAKİN</i>	25
<b>Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği / The Future of the Accounting Profession in the Light of Digitalization</b> <i>Mahmut YARDIMCIOĞLU, Murat KARAHAN, Ali YÖRÜK</i>	35
<b>Özkaynağa Dayalı ve Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödemelerin Finansal Performansa Etkileri / Impacts of Equity Settled and Cash Settled Share-based Payments on Financial Performance</b> <i>Çağrı Aksoy HAZIR</i>	47
<b>İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetime Farklı Bir Bakış Açısı: 5S Uygulaması / A Different Perspective of Enterprise Risk Management and Internal Audit in Companies: 5S Implementation</b> <i>Serdan ÖNER, Burcu ADİLOĞLU</i>	67
<b>Üniversite Öğrencilerinin İntihal Algısı / Plagiarism Perception of University Students</b> <i>Keşer TOPÇU, Havva HİDAYET GÜRER</i>	83
<b>An Assessment on Plagiarism Policies of Journals / Akademik Dergilerin İntihal Politikaları Üzerine Bir Değerlendirme</b> <i>Yasemin AKGÜL, Merve DİKİCİOĞLU, Sheikh Nazmul HUDA</i>	93
<b>2018 Yılında Ortada Kâr mı Var, Yoksa Zarar mı?: Türk Hava Yolları Vak’ası / What is The Annual Result of 2018: Income or Loss? The Case of Turkish Airlines</b> <i>Burcu ADİLOĞLU, Göksel YÜCEL</i>	103
<b>40. Yılında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu / 40<sup>th</sup> Year of Accounting Education Symposium of Turkey</b> <i>Duygu HAS, Ceren DİNÇEL, Hande KAYGUSUZUOĞLU</i>	113



## YENİ SAYIMIZI SUNARKEN

Kısa bir süre önce, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü 1979 yılında başlatmış olduğu Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunun bayrağını kırkıncı yılında da devralarak otuzsekizinci sempozyumu düzenledi. Kırk yıl önce olduğu gibi yine bir 20 Nisan tarihinde açılan sempozyumun Enstitümüz açısından çok değerli bir unsuru, açış bildirisini sempozyumların fikir sahibi Prof. Dr. Mustafa A. Aysan'ın sunması idi. "Türkiye'de Muhasebe Mesleğinin Geleceği" konulu, alışılmışların çok dışındaki bakış açısı ile gelecekte de çok önem taşıyacağına inandığımız bu bildiriye dergimizin bu sayısında ilk yazımız olarak yer verdik. 19-23 Nisan 2019 tarihlerindeki sempozyumun bildirileri arasında basılmamış olan bu çalışmayı okurlarımıza ulaştırmanın önemli olduğuna inanıyoruz.

Keza sempozyumun genel bir değerlendirmesini İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalından Duygu Has, Ceren Dinçel ve Hande Kaygusuzoğlu yaparak bu gibi toplantıların arşivlerde yerini almasına büyük katkı sağladılar.

Dergimizin bu sayısındaki, Marmara Üniversitesi öğretim Üyesi Prof. Dr. Burak Arzova'nın sanayi devrimi sonrası ticaret eğitimi ile ilgili çalışmasını ilgi çekici bulacağınızı düşünüyoruz. Bu tarihi incelemenin yanında Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesinden Prof. Dr. Mahmut Yardımcıoğlu'nun Murat Karahan ve Ali Yörük ile ortak çalışmasında dijitalleşmenin yarattığı geleceğin ele alındığını gözlemleyeceksiniz. Dr. Öğr. Üyesi Turgay Sakin ise Türkiye'deki denetim kalitesinin araştırılması konulu çalışması ile dergimize katılmıştır. Marmara Üniversitesi Almanca İşletme Bölümünden Dr. Çağrı Aksoy Hazır da çalışmasında "hisse bazlı ödemeleri" ele almaktadır. Serdan Öner ve Burcu Adiloğlu ise iş hayatı-akademisyen dünyası işbirliğine örnek olan bir inceleme ile katkıda bulunmuşlardır.

Bu sayıda önemsedığımız iki çalışma ise doktora ve yüksek lisans öğrencilerimizin akademik çalışmalarıdır. Kevser Topçu ve Havva Hidayet Gürer "intihal algısı", Yasemin Akgül, Merve Dikicioğlu ve Sheikh Nazmul Huda "plagiarism policies of journals" konulu çalışmaları ile etik alanında dergimize katkı yapmışlardır.

Farklı üniversitelerimiz, iş hayatı ve öğrencilerimizin katkıları ile karşınıza getirdiğimiz bu sayıda ilginizi çekeceğinizi düşündüğümüz bir de vak'a etüdü yer almaktadır. Okuduğunuz zaman "kâr" rakamı tartışmalarının hiç bitmeyeceğini düşünebilirsiniz.

Bu sayı ile birlikte ben Muhasebe Enstitümüze veda ediyorum. 1975-1989 yılları arasında çok önemli işler yapmış, ama daha sonra girdiği uyku dönemini 2018 yılında noktlayıp, yeniden yayın hayatına dönmüş, yeni dönemde üçüncü, genel listemizde 61.sırayı alan bu sayımızın okurlarımıza, akademisyenlerimize, iş hayatı temsilcilerine ve öğrencilerimize yararlı olmasını diliyorum. Bu vesile ile dergimizin yayınlanmasına büyük emekleri geçen yönetici ve editörlerimiz Lerzan Kavut, Taylan Altıntaş, Burcu Adiloğlu, Özgür Esen, Turgay Sakin ve Nevzat Güngör'e, yeni oluşturduğumuz Editörler Kurulunda görev alan Ersin Güredin, Belverd Needles, Haluk Sumer, Haluk Ünal, Graham Gal, Can Şınga Muğan ve Serdar Özkan'a şükranlarımı sunarım.

Prof. Dr. Göksel Yücel  
İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi  
Muhasebe Enstitüsü Müdürü



# Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Geleceği\*

## Future of the Accounting Profession in Turkey

Mustafa A. Aysan<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: M.A.A. 0000-0001-7439-7192

### ÖZ

Muhasebe mesleğinin geleceği denildiğinde, genellikle akla teknolojik gelişmelerin işgücüne olan ihtiyacı azaltması akla gelmektedir. Bu belirli ölçülerde doğrudur. Ancak “para”nın geleceği daha önemli bir konudur.

Madeni ve kâğıt para sistemlerinden her biri, daha önceki tüm türlerden önemli derecede farklılık gösteren kendine özgü kültürünü yaratmıştır. Son yıllarda dijitalleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile tüm dünya para tarihinin üçüncü aşamasına girmektedir: Elektronik para ve sanal ekonomi çağı. Bilgisayar kullanımının yaşamlarımıza entegre olması, küreselleşmenin hız kazanması ve gelişmiş ülkelerin benimsediği neo-liberal politikalar ortak bir elektronik para birimine olan ihtiyacı arttırmıştır. Elektronik paranın yükselişi ile birlikte toplumun radikal ve geniş kapsamlı değişikliklere uğraması kaçınılmazdır. Elektronik para, siyasi sistemlerde, ticaret kuruluşlarının organizasyonlarında ve sınıf örgütlenmesinin doğasında köklü değişimler meydana getirecektir.

Bu çalışmada para sistemlerinin tarihsel gelişimi anlatılmış, enflasyonun mevcut para sistemi üzerindeki etkileri irdelenmiştir. Elektronik para sisteminin ekonomik ve sosyal yaşantıyı ne şekilde etkileyeceği tartışılmış ve geleceğe dair önerilere yer verilmiştir.

Çünkü parasız kayıt olmaz; kayıtsız muhasebe olmaz; muhasebesiz finansallar olmaz; finansallar olmadan işletmeler, şirketler olmaz; şirketler olmadan ekonomi olmaz, ekonomi olmadan yaşam olmaz.

**Anahtar kelimeler:** Muhasebe Mesleği, Para Sistemleri, Elektronik Para

### ABSTRACT

When the future of the accounting profession is mentioned, it is generally thought that technological developments will reduce the need of labor force. This is correct for many aspects. However, the future of money is more important than this issue. Each coinage and paper money system has created a distinctive culture that differs significantly from all previous systems. In recent years, with the effect of digitalization and technological developments, the whole world is in the third stage of the history of money: the age of electronic money and the virtual economy. The integration of computer usage into our lives, the acceleration of globalization and the neo-liberal policies adopted by developed countries have increased the need for a common electronic currency. With the rise of electronic money, it is inevitable that society will undergo radical and wide-ranging changes. Electronic money will bring fundamental changes to political systems, the nature of trade organizations and class organization.

In this study, the historical development of monetary systems is explained and the effects of inflation on the current monetary system are examined. The way in which the electronic money system affects economic and social life is discussed and suggestions for the future are given.

There are no journal entries without money, no accounting without journal entries, no financials without accounting, no companies without financials, no economy without companies, no life without economy.

**Keywords:** Accounting Profession, Monetary systems, Electronic Money

\*19-23 Nisan 2019’da, “KIRK YILIN MUHASEBESİ VE YENİ HAYALLERİMİZ” temasıyla, Pamukkale (Denizli) Richmond Otel’de toplanan 38’inci Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nun 20 Nisan Cumartesi günü yapılan açılış toplantısındaki “Sunuş Bildirisi.”

**Başvuru/Submitted:** 23.05.2019 **Kabul/Accepted:** 16.07.2019



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Mustafa A. Aysan / mustafa.aysan@qnbfinansbank.com

**Atıf/Citation:** Aysan, M. A. (2019). Türkiye’de muhasebe mesleğinin geleceği. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 1-8. <https://doi.org/10.26650/MED.2019569233>



## 1. Giriş

40 Yıl önce,

Öğretmenlerin ders notlarıyla yapılan kitapsız öğrenim koşullarından, 2019’da ulaşılan çok-kitaplı, internetli, bilgisayarlı, elektronik ve dijital programların gelişmiş uygulamalarıyla muhasebe eğitimine ulaşmanın sevinci, mutluluğu ve kıvancı ile dolu olarak sizleri saygıyla selamlıyorum.

Bu büyük atılımı gerçekleştiren tüm öğretmen ve öğrencilerimize, geçmiş 37 Eğitim Sempozyumunu başarılı yönetimleriyle gerçekleştirmiş olanlara, bu sempozyumda değerli yönetimleriyle bizleri bir araya getirenlere şükran borçluyuz.

Üniversiteler arasında dönüşümlü “Muhasebe Eğitimi Sempozyumları” düzenleme kararı, Sevk ve İdarecilik Eğitim Vakfı’nın 1978’in Nisan’ında düzenlediği bir “Muhasebe Öğretmenleri” toplantısında verilmiştir. Bu öğle-sonu toplantısında önerilen ilk Sempozyum’un, şimdiki sempozyumumuzu düzenleyen aynı “Muhasebe Enstitüsü”nün o zaman ki Müdürü Prof. Dr. Nasuhi Bursal, ilk toplantının düzenleme sorumluluğunu almış ve ilk sempozyumun 20 Nisan 1979’da düzenleneceğini bildirmişti.

1978 toplantısındaki önerim üzerine başlatılan Eğitim Sempozyumlarının 38’inci toplantısında bu konuşmayı yapma olanağına sahip olmak, bulunmaz bir mutluluk kaynağıdır.

Bunun için bizi yetiştiren öğretmenlerimize, sempozyumu düzenleyenlere, yönetenlere ve katılımcılara şükran borçluyum.

Bugün, sizlerle ölçü birimimiz “PARA”yı konuşmak istiyorum.

Çünkü 21’inci Yüzyılda geçmişe bakınca, tüm para sistemlerinin arka arkaya çökmüş ve kullanılmaz olduğunu görüyoruz. Para sistemleriyle ilgili deneyimlerimiz kısaca şöyledir:

1. Para sistemlerinden önce insanlığın, uzun yıllar, alış-verişler için malların öteki mallarla değiştirilmesi, takas, trampa gibi yöntemlerle ekonomik ve ticari yaşama başlamış bulunduğu tahmin edilmektedir.<sup>1</sup> Çok sayıdaki mal ve hizmet birimlerinin, gerçekleştirilmesi istenen değiş-tokuş işlemlerindeki karşılaştırmaların, bu alış verişleri çok güçlendirdiği kuşkusuzdur. Bu güçlükler nedeniyle, bazı ölçülebilir, tartılabilir ve değeri üzerinde fazla tartışılmayan bazı mallara, çok sayıda öteki mallarla trampalarını kolaylaştırmak amacıyla, insanlığın ara sistemlerdeki arayışları, en başta bazı değerli madenlerin ve ölçülebilir malların değer ölçüsü olarak kullanılması arayışlarının da ticaret ve ekonomik diğer ilişkilerle birlikte araştırmalarına başlanmış olması da tahmin edilmiştir. Bu araştırmalar, altın, gümüş, arpa, buğday gibi dayanıklı malların değiş-tokuşlarda ortak değer ölçüsü olarak kullanılmaya başlanırken, mal-para sistemlerinin ortaya çıkması sonucuna ulaşmıştır.
2. Mal-para sistemleri: İnsanlar arasında ticari ve ekonomik ilişkiler arttıkça, mal ve hizmetler arası değiş-tokuş işlemlerini sürdürmenin güçlükleri nedeniyle, ülkemiz Mezopotamya’da yaşayanlar, belirli malları ortak değer ölçüsü olarak kullanmaya başladılar. Mal-para sistemlerinin doğuşunu para uzmanlarımız, M.Ö. 300 yıllarından önce geldiğini söylemektedirler.<sup>2</sup> Bütün ortak değer ölçüleri arasında, deniz kabukları, arpa, bazı madenler, vardır. Ancak bunların ortak değer ölçüsü olarak kullanılmasında ortaya çıkan güçlükler nedeniyle fazla yaşamayan bu sistemler, Anadolu’nun Batı’sındaki Lidya krallığında bazı değerli madenlerin kullanılması ile başlayan Maden-para sistemlerinin öne çıkmasına sebep olmuştu.

1 İnsanlık tarihinin ilk alış-veriş ve ekonomik gelişmelerinin ayrıntıları için lütfen bakınız: Catherine Eagleton ve Jonathan Williams, “Para’nın Tarihi”. Çeviren: Fadime Kahya, T. İş Bankası, 2016, İstanbul.

2 Bu bildiriye para sistemlerinin gelişmesini özellikle üç kaynaktan izledim:

1. Şevket Pamuk, “Osmanlı İmparatorluğunda Paranın Tarihi”. T. İş Bankası, 2017. İstanbul

2. Jack Weatherford, “Para- Deniz Kabuğundan Sanal Paraya”, Maya kitap, Ocak 2019, Çeviren: Yrd. Doç. Dr. İnönü Korkmaz.

3. Niall Ferguson, “The Ascent of Money”, Penguin Books, London, 2009.

4. Catherine Eagleton and Jonathan Williams, Joe Cribb ve Elisabeth Errington ile birlikte Çeviren: Fadime Kahya, T. İş Bankası, İstanbul, 2013.

3. Maden-Para Sistemleri, Milattan 300 yıl önce Anadolu'da Mezopotamya ve Lidya Krallıklarında ortaya çıkan maden para sistemleri, mal-para sistemlerine göre büyük kolaylıklar sağladığı için bu ilk kullanımlarından sonra dünya'da yaygınlaşmaya başlamış, altın, gümüş, bakır gibi dayanıklı madenler, önce kendi değeriyle öteki malların hepsi ile değiştirilmeye başlamıştır.<sup>3</sup> Daha sonra devlet yöneticilerinin desteklemesi ve bu desteğin belirli biçimlerle madenler üzerinde belli edilmesiyle, altın, gümüş ve bakır sikkeler biçiminde yüzyıllar boyu kullanıldıktan sonra, Osmanlı İmparatorluğunda, belirli değerdeki maden paraların içine, daha az değerli madenlerin devletçe eklenmesinden kaynaklanan "Tağşiş" işlemi ile enflasyon yapılabileceği keşfedilmiş ve hızla Dünya'ya yayılmıştır. Madeni Para sistemleri tüm dünya ülkelerinde hızla yaygınlaşmakla birlikte ve halen de bozuk para gereklerini yerine getirmek için şimdi de kullanılmakta ise de, Çin'de eskiden beri kullanılmakta olan "kâğıt-para sistemleri"nin yaygınlaşması ile büyük ölçüde terkedilmiştir.<sup>4</sup>
4. Kâğıt Para Sistemleri, Tarihçilerimize göre, deri üzerine yazılan bir borç senedi biçiminde ilk yazılı para M.Ö. 118'de Çin'de kullanılmıştır. İlk kâğıt para ise, yine Çin'de M.S. 806 yılında görülmüştür.<sup>5</sup> Batı Avrupa ülkelerinde ilk kâğıt paraların kullanılmaya başlanması 17'inci Yüzyıla kadar gecikmiştir.<sup>6</sup> Osmanlı İmparatorluğu'nda ilk kâğıt para Tanzimat Döneminde dolaşıma çıkmış, 1840'ta dolaşımı yaygınlaşmıştır. 1856'da İngiliz ve Fransız sermayesi ile kurulan Osmanlı Bankası'nın 1863'te, altına çevrilme yükümlülüğü ile çıkarılan kâğıt paralarla dolaşımı yaygınlaşmıştır. 1923'te Cumhuriyet'in kurulmasından sonra 1925'te çıkarılan bir kanunla yeni devlete devredilen 160 milyon tutarındaki kâğıt paranın dolaşımı sağlanmıştır.

Cumhuriyet'in kuruluşundan günümüze kadar 9 emisyon (para çıkarma) grubunda, 135 tertip banknot dolaşıma çıkarılmıştır. İlk 6 emisyon grubundaki banknotların tamamı ile 7'inci emisyonun bir kısmı yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu hızlı emisyon (para çıkarma) operasyonları, ülkemizde zaman zaman yıllık oranı % 100'ün üstüne çıkan enflasyonlar yaratmış ve 2006 yılında artık eski banknotlar kullanılmaz olmuştur. 28 Ocak 2004'te çıkarılan kanunla "Türk Lirası"ndan 6 sıfır atılmış, yeniden basılan az-sıfırlı paralarla yeniden enflasyonlar yapılmaya başlanmış ve 2019 Haziran'ında yıllık enflasyon hızı Üretici Fiyatlar İndeksine göre % 30'a yükselmiştir.

Görüldüğü gibi kâğıt para sistemleri yalnız bizde değil tüm ülkelerdeki devlet yöneticilerinin çok istedikleri para emisyonlarını kolaylaştırmıştır. Bu kolaylık, Enflasyonların tüm dünya ülkelerinde çok hızlanması sonucuna ulaşmıştır.

Para sistemleriyle ilgili yukarıdaki tablo, maden-para ve kâğıt-para sistemlerinde ülke yöneticileri için enflasyondan elde edilen harcama olanakları ile "icraat" yapmayı çok kolaylaştırmış, ancak şimdi kullanmakta olduğumuz kâğıt-para sistemlerini de kullanılmaz hale yöneltmiştir.

Hemen tüm dünya ülkelerinde devletlerin yöneticileri, "para"ları öldürüyorlar, sonra da yeni çıkardıkları paralarla yola devam ediyorlar ve onları da öldürüyorlar.

Oysa ekonomilerin, insanlarımızın, ülkelerin, zaman içinde değeri değişmeyen ve sürekli kullanılabilen kalıcı para sistemine ihtiyaçları var; biz muhasebecilerin de zaman içinde ve hesap dönemlerinde, yöneticilerin aksi yöndeki isteklerine dayanıklı bir hesap birimine ve ölçeği değişmeyen bir ölçü birimine, bir "metre"ye ihtiyaçları var. Dünya'nın ekonomik düzeni, ülkeler ve dönemlere, ülke yöneticilerinin kararlarına göre değişmeyecek bir para birimi istiyor.

Geçen yıl, yakın çalışma arkadaşlarımla incelemesine sunduğum "Enflasyonsuz Türkiye" bildirimde<sup>7</sup>, kendi ülkem için bunun nasıl elde edilebileceğini tanımlamaya çalıştım. Ülkeleri yönetenlerin inatçı enflasyon sevdaları olmasa,

3 Ayrıntılar için bakınız: Jack Weatherford, a.g.e.

4 Bugün de bozuk para gerekleri, madeni paralarla karşılanmaktadır.

5 "Kağıt Paranın Tarihçesi", T.C.Merkez Bankası Ankara.

6 1690'da ABD'de Massachusetts Hükümeti, 1694'te de İngiliz Merkez Bankası kağıt paralar çıkardıktan sonra kağıt para sistemi, dünya ülkelerine yayılmıştır. Bu yayılmanın ve bozulmanın ayrıntılı öyküsü Joseph Stiglitz'in "Globalization and its discontents" adlı kitabında vardır. Penguin Books, 2002. Özellikle 53-56 sayfalarında, Washington Uzlaşısının tanımlaması vardır.

7 "Enflasyonsuz Türkiye" bildirim, henüz yayınlanmamıştır. İstek üzerine kopyalar tarafımdan sağlanacaktır.

ekonomimizin enflasyonsuz hale getirilmesi, teknik olarak kolay görünüyor: Bir önceki yılın enflasyondan arınmış büyüme hızı, (Gayrisafi Yurt İçi Hasılanın artış oranı) + planlanan yıl için istenilen enflasyon hedefi (tercihen sıfır)= planlanın yılın emisyon+kredi genişleme hızı.

Bu eşitlik sağlanabilirse, planlanan yılda enflasyon hızı (sıfır) etrafında dalgalanır ve bizler de çok rahat ederiz. Aslında bu denge, planlanan yılın tasarruf oranı ile yatırım oranını eşitleyen bir ekonomik denge durumudur. Bunu 3-5 yıl süresince uygularsak, benim hesaplarıma göre, enflasyonla hiç ulaşamayacak büyüme oranlarından daha yükseğine varılabilir.

Yakın çalışma arkadaşlarımla şimdi bunu tartışıyoruz. Bu tartışmayı bizler sürdürüyoruz; ancak bilgisayar kullanımının tüm dünyada hızlanması ve ülkemizde de kullanımının hızla yaygınlaşması, bu konuda acele etmemizin gerektiğini gösteriyor.

Yinelemek gerekir ki, para sistemlerinin tümü çökmüş, ya da çökmeye yönelmiştir. Ülkelerin yöneticileri hızlı enflasyonlarla “para”ları öldürüyorlar; yeniden bastıkları paralarla yola bir süre devam ediyorlar ve sonra bu paraları da öldürüyorlar.

Muhasebeciler olarak bizim kalıcı para’ya değeri değişmeyen bir “metre”ye gereksinimimiz var. Yoksa bütün değer ölçümlerini tarihi maliyet’e, satın alma bedellerine dayatmak, anlamsızdır; şimdi tüm ülkelerde değişen para değerleriyle hesap tutmaya çalışıyoruz.

Aslında, dünyanın ekonomik düzeni de, ülkeler, dönemler ve yönetici kararlarına göre değişmeyecek bir değer ölçüsü istiyor. Değişik kâğıt paralarla yapılan şimdiki elektronik gelişmeler, değişik para birimleri ile belirlenen finansal tabloları karşılaştırmaya izin vermiyorlar.

2019 yılının başına kadar yapılan çalışmalarla;

- Enflasyonları sıfırlamak,
- Değişmeyen bir değer ölçüsü yaratmak,
- Tarihi maliyetlerle yürütülen değer ölçülerinin enflasyonlara göre ayarlanmasını sağlayacak bir “enflasyon muhasebesi” yöntemini geliştirmek,

Çabaları, henüz başarıya ulaştırılamamıştır.

Bu gelişmeler gösteriyor ki;

- Tüm ülkelerde aynı değerde olan,
- Bu değerın zaman içinde değişmesini önleyecek ulusal ve uluslararası kanun ve kurallara bağlanmış,
- Tüm ülke ve zamanlarda değeri değişmeyen bir “ Dünya Elektronik Para Düzeni” nin kurulmasına gerek vardır.

Bunu söylemek kolaydır; bu görüşü savunan pek çok uzmanın olduğunu biliyorum. Ama böyle bir görüşü dünya ülkelerine kabul ettirmek ve uygulaması kolay bir “dünya para düzeni” ni kurup işletmenin bir olanağı bugüne kadar bulunamamıştır.<sup>8</sup>

Ayrıca tespit etmek zorundayız: Tüm dünyada uygulanan kâğıt para sistemleri uygulamalarında, durdurulamayan ülke enflasyonlarının durdurulması da sağlanamamıştır. Muhasebe ve ekonomi uzmanlarının uzun çalışmaları içinde para sistemlerini asıl bozan suçluyu (enflasyon) bulup cezalandırmanın bir yolu da bulunamamıştır. Şimdiki dijitalleşme çabaları içinde, elektronik para işlemleri de değeri değişen türlü kâğıt paralarla yapılmaktadır. Ve bu düzen dijitalleşmenin ortak para değeri ile yapılmasını da önlemektedir.

8 1944’te ABD’nin Bretton Woods kasabasında büyük ekonomi uzmanı John Maynard Keynes’in öncülüğünde kurulan dünya para düzeni, bugüne kadar, böyle bir ölçüye en çok yaklaştığımız düzendir. Ancak, değeri değiştirilebilen bir kâğıt para(dolar)’ya dayandığı ve ABD’nin doların altına bağlılığını 1973’te bozması yüzünden sürdürülemezdir. Bu düzenin ayrıntılı açıklamaları için bakınız: Joseph A. Stiglitz, “Globalization and its Discontents” kitabı. a.g.e.



Böylece bu alandaki büyük ihtiyacımız, adına ne dersiniz deyiniz (elektronik, dijital, internet, sanal... gibi) yeni bir ortak değer ölçüsü ihtiyacımız, her geçen gün biraz daha artmaktadır. İhtiyacın şiddeti ve bu şiddetin giderek hız kazanması, 2019 başında Dünya Ekonomilerinin durumu ile ilgilidir.

- Tüm dünya toplumları ve ekonomileri, Yirmi birinci yüzyıla, muhasebe ile ilgili iki güçlü sosyal ve ekonomik akımla iç içe girdi. Bu etkiler, şimdi de tüm güçlü sonuçları ile devam ediyor.
- Bunlardan biri, tüm toplumların kendi çıkarlarına göre tanımladıkları “küreselleşme”dir.
- İkincisi, özel şirketlerin egemenliğini ve serbest pazarların genişlemesini kısıtlayan bürokratik kuralların etkisinden kurtarılmasını hedefleyen “Deregulation” (gereksiz kurallara uyum baskısından kurtarılması) akımıdır.
- Bu iki akımı yaygınlaştırmak amacıyla toplanan G-7, Dünya’nın ekonomileri en büyük 7 ülkesi<sup>9</sup> önderleri, ABD’nin başkenti Washington’da toplanarak, 1980’de ve 2018’de “Washington Uzlaşısı” (Washington Consensus)<sup>10</sup> kararlarını dünyaya ilan ettiler: Sonradan bazı yazarların “Neo-Liberal” ekonomik ve sosyal politikalar demeti olarak kabul ettikleri bu kararlar aşağıda özetlenmiştir.
  1. Ekonomik büyüme için, ihracatı artırıcı ve ithalata dayanıklı yatırımlara öncelik verilmeli,
  2. Kamu borcu ve açığı ile Kamu’nun özendirme yardım ve yatırımları düşük tutulmalı,
  3. Vergi tabanı genişletilmeli, yüksek gelirle artan vergi oranları düşük tutulmalı,
  4. Reel (enflasyondan arındırılmış) faiz oranları düşük tutulmalı,
  5. Döviz fiyatları, uluslararası rekabet gücünü koruyacak oranda yüksekçe tutulmalı,
  6. Dış ticaret, doğrudan sermaye yatırımları, tümüyle serbest bırakılmalı,
  7. Devlet işletmelerinin tamamı özelleştirilmeli,
  8. Ticari yaşamı, rekabeti, pazarlara girişleri kısıtlayan hukuk ve kamu yönetimi kurallarının tümü kaldırılmalı,
  9. Hukukun ve mülkiyet hakkının üstünlüğü sağlanmalı,
- Bu “Neo-Liberal” ekonomi politikalarının bugüne kadar olduğu gibi gelecek yıllarda da ülkeleri etkileyeceği beklenmelidir.
- Belki de denebilir ki, 1960’ların koşulları altında Türkiye’imizde çek dolaşımını yaygınlaştırmaya çalışılmasının ve aynı yıllarda ABD’de çek dolaşımının ortadan kaldırılmasına çalışılması da aynı politikalar demetinin uygulama sonuçlarıdır.
- Dünyanın en zengin ülkelerini, daha da zenginleştirmesi de beklenen sonuçlardandır.
- Bu politikaların, özelleştirmeleri hızlandırması, özel işletme egemenliğini ve zenginleşmesini artırması, ama işletme sayılarını azaltması beklenmelidir.
- Günümüz toplumlarında kullanılan değer ölçü birimi “para”dır.
- İnsanlık, binlerce yıl uğraşarak alış-verişlerde, önce “takas”, “trampa”, “değiş-tokuş” (elde edilen mal ve hizmet karşılığını, başka mal ve hizmet birimleri ile ödeme) yöntemlerini kullanmış,
- Daha sonra, tüm öteki mal ve hizmetleri satınalabilecek, tek bir malı (deniz kabuğu, arpa, altın, gümüş, elmas gibi) kullanmış,
- Madenlerden devlet gücüyle yaratılmış “madeni para”ları kullanmaya başlamış,
- Devlet garantisi ile yaratılmış “kağıt para” sistemlerini kullanarak ödemelerde bulunmuş ve şimdi “elektronik” ya da “sanal para” ödeme sistemlerini de kullanmaya başlamıştır.
- Tüm bu etkilerle biçimlenen dünya ekonomilerine bakınca, şunları görüyoruz:
- Ekonomi ve muhasebe değer ölçümlerinin parayla yapıldığını,
- Ama hangi türden olursa olsun değer ölçüsü olan paranın kendi değerinin sürekli değiştiğini,
- Enflasyonları sıfırlamak, değer ölçümlerinin zaman boyutunda değişmeyen bir “metre” ile yapmayı hedefleyen tüm çabaların başarısız olduğunu,
- Muhasebecilerin ve ekonomi uzmanlarının bu konuda çok konuşmakla birlikte, asıl suçluyu bulup cezalandırmanın bir yolunu bulamadıklarını,
- Yeni gelişen elektronik para yüklemelerini de bu değeri değişen “metre”yle ölçtüklerini görüyoruz.

9 ABD, Japonya, Almanya, Kanada, İtalya, Fransa, İngiltere.

10 Uzlaşısı’nın 10 temeli bir çok yayında vardır. Özellikle bakınız: [www.economicshelp.org](http://www.economicshelp.org)

Bu noktada önemli bulduğum üç belgeyi incelemenize sunmak istiyorum:

1. ABD’li ünlü Para Tarihi uzmanı Jack Weatherford’un Ocak 2019’da yayınlanan bir kitabının önsözünden bir bölüm,
2. Benim, çok eski tarihli bir yazımdan bir bölüm,
3. Ocak 2019’da Danimarka hükümetinin parayla ilgili bir kararı.

Jack Weatherford’un “Para- Deniz Kabuğundan Sanal Paraya” kitabının (Maya Kitap, I. Baskı, İst. Ocak 2019) Önsözü, “Paranın Yeniden İcadı” adını taşıyor. Önsözün ilk paragrafı şöyle:

“DOLAR ÖLÜYOR; TIPKI YEN, MARK VE MODERN DÜNYA’NIN diğer ulusal para birimleri gibi. Küresel para sistemimize ölümcül bir virüs bulaştı ve onu ağır biçimde zayıflattı. Sistemin çökmesi an meselesi. Dolar, mark ve yen yakında esasen antikacılar ve eksantrik tiplerin ilgilendiği nesnelere olarak tarihin hurda kutusundaki ducat, deniz kabuğu ve İngiliz guinea’sına katılacak.”

Bu yazara göre, para sistemlerini “silip süpüren ölümcül virüs”, enflasyon’dur.

Yazarın önsözünün son paragrafı da şöyle:

“Paranın bu iki başlangıç türü (madeni ve kâğıt para sistemleri) nden her biri, daha önceki tüm türlerden önemli derecede farklılık gösteren kendine özgü kültürünü yaratmıştır. Şimdi, yirmi birinci yüzyılın başlangıcında, tüm dünya para tarihinin üçüncü aşamasına giriyor: elektronik para ve sanal ekonomi çağı. Elektronik paranın yükselişi önceki iki parasal devrimin kendi dönemlerinde gerçekleştirdikleri gibi toplumda olabildiğince radikal ve geniş kapsamlı değişikliklere yol açacak. Yeni para, siyasi sistemlerde, ticaret kuruluşlarının organizasyonlarında ve sınıf örgütlenmesinin doğasında köklü değişimler gerçekleştirecektir. Sanal para, tıpkı modern dünyanın Aztekler ya da Vikinglerin dünyasından farklılık gösterdiği gibi, kendi medeniyet versiyonunu yaratmayı, vaat ediyor.”

Ünlü para uzmanının burada sözü geçen kitabının son cümlesi şöyle; “Şimdi biz yeni bir elektronik paranın şafağındayız.”

Jack Weatherford’un “Para” sıradaki bu sözleri, bende bazı eski görüşlerimin yeniden uyanmasını sağladı. “Para” kitabının önsözündeki “elektronik para” deyimini eski bir yazımda söylediklerime çok benziyordu.

“Banka Dergisi”nde Mart 1968’de yayınlanan ve “ELEKTRONİK PARAYA DOĞRU”<sup>11</sup> adını taşıyan yazım şöyle başlamıştı:

“Banka Dergisinin Ekim 1967 sayısında çek kullanılmasının yaygın hale getirilmesinde bankalarımıza düşen görevlerden söz etmiştim. Bu yazıda, bir birinin yüzde yüz aksi iki durumu, ilgi çekici bir karşılaştırma halinde sunabilmek için, ABD Bankacılık sisteminin ödeme vasıtalarının geleceği hakkında ne türlü meselelerle uğraşmakta olduğunu anlatmak istiyorum. Amerikan ( ve bütün Batı Ülkeleri) bankacılık sistemlerinde modası geçmek üzere olan çeklerle ödeme usulünü yaygınlaştırmakta bile ne kadar güçlük çekiyoruz? Batı ülkelerindeki bu türlü gelişmeler hakkında yazıp okumak, bilmem üzüntülerimizi hafifletir mi?

“Forbes” Dergisi<sup>12</sup> Nisan 1967 sayısının kapağında büyük harflerle şu soruyu soruyor. “Para gerçekten gerekli midir?” Bütün kişi ve kurumlar için, işletmeler için ve bütün ekonomik birimler için paranın gerekli olduğu şüphesizdir. Ancak satınalma gücünü kullanmak için, banknot ve çeklerin elden ele dolaştırılması şart mıdır? ABD’deki bazı gelişmeler, kısa bir süre sonra bu şartın ortadan kaldırılabilceğini göstermektedir. Yukarıda sözü geçen dergide anlatılanlardan yararlanarak, sizlere bu gelişmeleri ve bu gelişmelerin bankacılık, aileler ve işletme hayatında ortaya çıkarabileceği değişimleri özetlemek istiyorum. Amerika’dan yazdığım mektuplarda<sup>13</sup> sizlere elektronik makinaların mümkün kıldığı ve ilerde kılacağı gelişmeleri anlatmıştım. Bunlar arasında bir de ilerdeki “çeksiz toplum”dan söz etmiştim. Bu yazı, bu işin nasıl gerçekleştirileceği konusundaki ayrıntıları verecektir.”

11 Banka Dergisi, Cilt:5, Sayı:2, Şubat 1968, İstanbul, Sh.15-23. Aynı yazı,

12 ABD’nin en iyi haber alan en önemli ekonomi dergilerinden biri. Dolar milyarderleri listelerinin yayımı ile ünlenmiştir.

13 Banka Dergisi, 1967 Sayı 2,3,5,6.

“Elektronik makinaların gerçekleştirdiği ve gerçekleştirebileceği kolaylıklar, sadece hesap ve kayıt tutmada, haberleşmede sağladıkları hızla kalmamış, özellikle bankacılık alanında mesleğin mahiyetini temelden değiştirecek yönler almıştır. Çünkü elektronik makinalar yardımı ile paranın ve bütün ödeme vasıtalarının özelliği değiştirilebilecek, para ve çekle ödeme sistemlerinde gözle görülüp elle tutulabilen satınalma gücü, elektronik para devrinde bir kavramdan, çok küçük tutarlardaki bazı muameleler dışında kalan bütün muamelelerde, elektronik bir yüklemde ibaret kalacaktır. Para alış verişi yapan ticaret bankalarının, bu gelişme ile mahiyet değişikliğine uğramaları normal karşılanmalıdır.”

Bu konuşmayı hazırlarken, Danimarka Hükümeti, kağıt paranın yasaklandığını ve 2030’den sonra kullanımdan kaldırılacağını açıkladı. 6 Mart 2019’da 21:01’deki hükümet açıklaması ilişiktir.<sup>14</sup>

### **Kâğıt Para Kullanımını Yasaklayacak Ülke**

Danimarka hükümetinin aldığı ve 2030 yılında tamamen uygulamaya girecek banknotesuz hayat projesiyle bütün ödemeler kredi kartlarıyla gerçekleştirilecek.



Dünyada ilk kez kâğıt para kullanımı tamamen yasaklanacak. Malî işlemlerin yüzde 100 kayıt altına alınması, sahte banknot dolaşımının önlenmesi için devrim niteliğinde bir karara imza atılacak.

Danimarka hükümetinin aldığı ve 2030 yılında tamamen uygulamaya girecek banknotesuz hayat projesiyle bütün ödemeler kredi kartlarıyla gerçekleştirilecek. Konuyla ilgili açıklamaya göre, uygulama tamamen kredi kartları ve internet üzerinden yapılacak.

Hükümet hem kâğıt para basımını sıfırlamaktan ötürü tasarruf edecek, hem de sahte para kullanımının önüne geçilecek. Ayrıca bütün parasal işlemler kayıt altına alınabilecek, kolayca denetlenebilecek.

## **2. Sonuç**

Özetle dünya ekonomileri, toplumları ve muhasebecileri, şöyle tanımlanabilecek bir ortamda bulunuyor:

- Bilgisayar kullanımı hızlanıyor,
- Küreselleşme hız kazanıyor,

<sup>14</sup> <http://www.suzmehaber.com/haber/k-git-para-kullanimini-yasaklayacak-ulke-1334>



- Ticari yaşam gereksiz kurallardan ayıklanıyor,
- Zengin ülkeler neo-liberal bir politikalar demetini benimsemiş bulunuyor,
- Ortak bir elektronik para ihtiyacı şiddetleniyor.

Bu ortamda, önümüzdeki üç gün mesleğimizin dünü, bugünü ve gelecekteki beklentileri gözden geçirilecektir. Mesleğimizin geleceği, yaşamsal sorunlarla uğraşmayı ve onlara çözüm arayışları içinde bulunmamızı gerektiriyor.

**Çünkü, parasız kayıt olmaz; kayıtsız muhasebe olmaz; muhasebesiz finansallar olmaz; finansallar olmadan işletmeler, şirketler olmaz; şirketler olmadan ekonomi olmaz, ekonomi olmadan yaşam olmaz.**

Bu noktada şunları incelemenize sunabilirim;

- Parayı ve para sistemlerini inceleyen araştırmalara öncelik verilebilir,
- İşletme Tarihi, Muhasebe Tarihi kürsülerinin kurulmasına çalışılabilir,
- Bir İşletme Yüksek Lisansı okulu, ya da fakültesinin kurulmasına çalışılabilir,
- Bir Muhasebe Uzmanlığı Yüksek Lisansı okulunun kurulmasına çalışılabilir,
- Bir “elektronik para sistemi”nin kurulması çalışmaları hızlandırılabilir.

Ama yine de sizler bilirsiniz, üç gün boyunca bunlar üzerinde çalışabiliriz.

Teşekkürlerle saygılar sunarım.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

### ***Kaynakça***

Banka Dergisi, 1967 Sayı 2,3,5,6.

Banka Dergisi, Cilt:5, Sayı:2, Şubat 1968, İstanbul, s.15-23.

Eaglaton C. ve J. Williams, “Para’nın Tarihi”. Çeviren: Fadime Kahya, T. İş Bankası, 2016, İstanbul.

Ferguson N., “The Ascent of Money”, Penguin Books, London, 2009.

Kağıt Paranın Tarihçesi”, T.C.Merkez Bankası, Ankara.

Pamuk Ş., “Osmanlı İmparatorluğunda Paranın Tarihi” . T. İş Bankası, 2017. İstanbul.

Stiglitz J.A., “Globalization and Its Discontents”.

Weatherford J., “Para- Deniz Kabuğundan Sanal Paraya”, Maya kitap, Ocak 2019, Çeviren: Yrd. Doç. Dr. İnönü Korkmaz.

<http://www.economicshelp.org>

<http://www.suzmehaber.com/haber/k-git-para-kullanimini-yasaklayacak-ulke-1334>

# Sanayi Devrimi Sonrası Avrupa ve Amerika'da Ticaret Eğitimi

## Business Education in Europe and in the United States after the Industrial Revolution

Sabri Burak Arzova<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Prof. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İstanbul, Türkiye

ORCID: S.B.A. 0000-0001-9616-4197

### ÖZ

Yeni buluşların hız kazanması ve buhar gücünün keşfedilip, buhar gücü ile çalışan makinelerin üretimde kullanılmaya başlanması ile birlikte bu yeni dönem Sanayi Devrimi olarak adlandırılmıştır. İlk olarak Avrupa'da Birleşik Krallıkta 18. Yüzyılda başlayan Sanayi Devrimi ile birlikte sermaye birikimi de artmaya başlamıştır.

Zamanla tüm dünyaya yayılan yeni dönem ülke nüfuslarında artışa, tarımın yavaş yavaş terk edilerek sanayiye yönelmeye, köyden kente göçe sebebiyet vermiştir. Bireylerin satın alma güçlerinin artmaya başlaması, ülkelerin de karşılıklı olarak ticaretlerinin artmasına neden olmuştur. Sanayi devriminin etkisiyle artan ticaret beraberinde nitelikli işgücüne duyulan ihtiyacı, bu ihtiyaç yetmiş tüccarlara duyulan ihtiyacı tetikledi. Sanayi devrimi ile birlikte ticaret eğitimine duyulan ihtiyaç da aynı oranda artış gösterdi.

Gerek Avrupa'da gerekse de Amerika'da Sanayi Devrimi ile başlayan ticaret eğitimi, bugünün büyük Ticaret Okullarının köklerini oluşturmaktadır. Bu çalışmada Avrupa ve Amerika'da ticaret eğitiminin nasıl başladığı, hangi aşamaları kaydettiği ve eğitimlerin nasıl verildiği incelenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Sanayi Devrimi, Büyüme, Kalkınma, Ticaret Eğitimi, Avrupa'da Ticaret Eğitimi, Amerika'da Ticaret Eğitimi

### ABSTRACT

The period that started with the acceleration of new inventions and the discovery and usage of steam powered machines in production was called Industrial Revolution. Firstly, in Europe, and particularly in the UK, capital accumulation started to increase with the Industrial Revolution which started in the 18<sup>th</sup> century.

In time, the new era spreading all over the world created population growth, and gradually transformed societies from agriculture to industry, and triggered migration from village to city. As the purchasing power of individuals started to increase, the mutual trade volume of the countries also increased. The increasing trade due to the effect of the industrial revolution triggered the need for qualified labor, and this triggered the need for qualified merchants. With the industrial revolution, the need for business education has increased at the same rate.

Business education, which began with the Industrial Revolution in both Europe and America, forms the roots of today's major Business Schools. This study examines how business education started in Europe and America, which stages it recorded and how this education was given.

**Keywords:** Industrial Revolution, Economic Growth, Development, Business Education, Business Education in Europe, Business Education in the U.S.

Başvuru/Submitted: 14.07.2019 Kabul/Accepted: 26.07.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Sabri Burak Arzova / burakarzova@marmara.edu.tr

Atıf/Citation: Arzova, S. B. (2019). Sanayi devrimi sonrası Avrupa ve Amerika'da ticaret eğitimi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 9-24. <https://doi.org/10.26650/MED.2019591776>

## EXTENDED ABSTRACT

The road to prosperity with the Industrial Revolution was now through production and sale to the world through free trade policies and instruments. Until then, the exploitation of precious metals and the accumulation of commercial capital in the world through international trade had continued to increase since the second half of the century. In fact, the growth rate of industrial production and world trade in the following years had been significantly higher than in previous years and periods.

Increased trade with the effect of the industrial revolution has led to the need for trade education. Commercial education, which began with the Industrial Revolution in Europe and the United States, is the foundation of today's major trade schools. In this study, we examined how business education began in Europe and the United States, the steps it took and how it was taught.

Economic growth and development are not the same things, although economic growth is a phenomenon that is followed by almost everyone. Economic growth includes the increase in per capita national income. Development involves both economic growth and structural change. Economic development occurs over a long period of time when there is an increase in the economic welfare of individuals in a country. The idea of a link between development and foreign trade in economic theory is based on classical economists. Adam Smith and David Ricardo, J.S., who were the representatives of the liberal view, who produced their works in the second half of the 18th century and the first half of the 19<sup>th</sup> century. Classical economists like Mill talk about the dynamic effects of markets. Not only one country will benefit from free foreign trade, but international prosperity and exchange will increase prosperity all over the world. Since the second half of the 19<sup>th</sup> century and at the beginning of the 20<sup>th</sup> century, there has been strong criticism of the views of the Classical School.

The systematic penetration of trade education into the European and American Education Systems, which is the basis of today's Faculties of Business and Economics, has been with the Industrial Revolution. These schools, which constitute the foundations of today's highly respected universities, have given great importance to the merchant sector and they have never denied the material and moral support of these schools both during the establishment and development of these schools. Over time, the educational contents changed, were updated and started to use modern educational techniques required by the era. The main reason for the emergence of these schools was the need for qualified manpower required by the trade. Realizing that economic growth cannot be lasting without economic development, the western world has seen and continued to invest in people who are at the heart of economic growth.

In fact, in our country, trade education has started to be given in a way that does not fall behind the Western examples. The Greek nation, which was the best nation in the Ottoman Empire, established the Elen Commerce School in Heybeliada (Halki), the first private business school of the country, in 1831 and began to train traders in need of trade. Following the closure of the Elen School of Commerce for various reasons, the Hamidiye School of Commerce was established in 1883 as the first public school of the country. After school, it became Istanbul Academy of Economic and Commercial Sciences, and gave life to Marmara University which is today one of the biggest universities in the country.

## 1. Giriş

Son çeyrek yüzyılda, dünyada yaratılan gelir üç katından, dış ticaret hacmi ise beş katından daha fazla büyümüştür. Dış ticaret hacminin gelire oranı 14 puan artarak yüzde 44'e ulaşmıştır. Neredeyse yaratılan gelirin yarısı kadar ticaret yapılmaktadır. Uluslararası ticaretin ve ekonomik ilişkilerin büyümesini olumlu yönde etkileyen başlıca neden, ülkelerin ticaretin artmasından yararlandıklarını açıkça görmeleridir. Uluslararası siyasi alandaki yumuşama, teknolojik devrimin de katkısıyla haberleşme ve ulaşım alanındaki gelişmeler, piyasa mekanizmasını tercih eden ekonomi politikası yaklaşımı, gelişmekte olan ülkelerin ekonomik işbirliğine katılma istekleri, sermaye hareketlerinin serbestçe dolaşımına yönelik uygulamalar da bu gelişmeyi olumlu yönde desteklemiştir. Bu süreçte, finansal piyasalar hızla büyümüş, dijital teknoloji ile tam anlamıyla entegre olmuş küresel anlamda bir piyasa oluşmuştur (Özince, 2007, s.3).

Ekonomik büyüme hemen hemen herkes tarafından dikkatle izlenen bir olgu olmasına karşılık, ekonomik büyüme ve kalkınma aynı şeyler değildir. Ekonomik büyüme kişi başına düşen ulusal gelirin artışını bünyesinde barındırır. Kalkınma ise hem ekonomik büyüme ve hem de yapısal değişimi ihtiva eder. Ekonomik kalkınma uzun bir zaman sürecinde bir ülkenin bireylerinin ekonomik refahında artış olduğu zaman ortaya çıkar. İktisat teorisinde kalkınma ile dış ticaret arasında bir bağ olduğu fikri klasik iktisatçılara dayanır. 18.yy'ın ikinci yarısı ile 19.yy'ın ilk yarısında eserlerini veren ve liberal görüşün temsilcileri olan Adam Smith, David Ricardo, J.S. Mill gibi klasik iktisatçılar piyasaların dinamik etkilerinden bahsederler. Serbest dış ticarettten sadece bir ülke değil bütün ülkeler faydalanacak, uluslararası ihtisaslaşma ve mübadele ile tüm dünyada refah artacaktır. 19. yy'ın ikinci yarısından itibaren ve 20.yy'ın başında Klasik Okulun görüşlerine karşı şiddetli eleştiriler yapıldı. Özellikle azgelişmiş veya geri kalmış ülkelerin diğer gelişmiş ülkelerin rekabetinden korunmak için serbest dış ticaret teorisinin reddi ve korunma politikalarının savunulması söz konusu oldu (Bilgili, 1998, s.35-39).

Sanayi Devrimi ile birlikte zenginleşmenin yolu artık imalat yoluyla üretip serbest ticaret politikaları ve araçları ile dünyaya satmaktan geçiyordu. O zamana kadar dünyanın kıymetli madenlerinin sömürsü ve uluslararası ticaret yoluyla sağlanan ticari sermaye birikimi yüzyılın ikinci yarısından itibaren imalat üzerinden hedef yükselterek devam etmeye başlamıştı. Nitekim daha sonraki yıllarda dünya sanayi üretiminin ve ticaretinin büyüme hızı önceki yıllara ve dönemlere kıyasla çok daha yüksek düzeylerde gerçekleşmişti. Mesela, 18. yüzyıl boyunca dünya sanayi üretiminin ve ticaretinin yıllık ortalama büyüme hızları sırasıyla yüzde 1,5 ve 1,1 iken; 1780-1830 döneminde yüzde 2,6 ve 1,4; 1820-60 döneminde ise yüzde 3,2 ve 3,8 olarak gerçekleşti (Beaud, 1983, S.17).

## 2. Avrupa'da Ticaret Eğitimi

Avrupa'da İşletmecilik Okullarının tarihi 2 ayrı dönemde incelenebilir:

- 1819-1944 Yıllarını kapsayan Kuruluş Dönemi
- II. Dünya Savaşı Sonrası-Günümüze kadar devam eden Asimilasyon Dönemi

**Kuruluş Dönemi:** Bu dönemde kurulan okullar 2 farklı model altında incelenebilir. Fransa ve Belçika öncülüğünde Güney Modeli ve Almanya öncülüğünde Kuzey Modeli.

### Güney Modeli

#### 2.1. Fransa'da Ticaret Eğitimi

Fransa'daki ticaret eğitimi kurulduğu andan 1886 yılına gelinceye kadar 3 grup okuldan oluşmaktaydı:

- Yüksek Ticaret Okulları**
- Ticaret Okulları**
- Yetişkinler için Ticaret Kursları**

Fransa genelinde ticaret eğitimi bu 3 okulun amaç ve eğitimleri çerçevesinde şekilleniyordu.

### a. Yüksek Ticaret Okulları

1886 yılında, Fransa genelinde Paris'te 2 adet, taşrada 5 adet olmak üzere toplam 7 adet Yüksek Ticaret Okulu mevcuttu. Bu okulların 1886 yılı öğrenci sayıları ve kuruluş yılları aşağıdaki gibiydi:

<b>Tablo 1: 1886 Yılı İtibariyle Yüksek Ticaret Okulları ve Öğrenci Sayıları</b>		
<b>Yüksekokul</b>	<b>Kuruluş Tarihi</b>	<b>Öğrenci Sayısı</b>
Ecole Supérieure de Commerce de Paris	1820	110
Ecole des Hautes Etudes Commerciales	1881	128
Ecole Supérieure de Rouen	1871	18
Ecole Supérieure de Commerce et de Tissage de Lyon	1872	99
Ecole Supérieure de Commerce de Marseille	1872	112
Ecole Supérieure de Commerce du Havre	1871	40
Ecole Supérieure de Commerce de Bordeaux	1874	111
	<b>Toplam</b>	<b>618 Öğrenci</b>

**Kaynak:** L'enseignement Commercial et Les Ecoles de Commerce en France et Dans Le Monde Entier". E. Minot, 1887, Journal de la Société Statistique de Paris, 28, sf. 272.

Fransa'nın bu tarihteki nüfusunun 36 milyon olduğu dikkate alındığında, bu oranda bir nüfus içerisinde sadece 618 ticaret öğrencisinin olması yetersiz olarak görülebilir. Aynı tarihlerde Viyana Ticaret Akademisi'nde Fransa toplamından daha fazla öğrenci varken, New York'taki ticaret öğrencisi sayısı Paris'in iki katıydı.

Buna rağmen Fransız Yüksek Ticaret Yüksekokulları'nın ünü yurt dışında çoktan duyulmuştu. Fransız Modeli; Anvers, Venedik, Prag, Leipzig, Varşova ve İstanbul'daki ticaret okulların kuruluşunda "model okul" oldu. Oysa Fransızlar kendi modellerinin örnek alınmasını "*kendilerini vurmaları için düşmanlarına silah vermek*" olarak görüyorlardı (Minot, 1887, Sf. 272).

1819 Yılında tüccar Vital Roux ve ekonomist Jean-Baptiste Say beraberce dünyanın ilk ticaret okulunu kurdular. Okulun öncülerinden Jacques Lafitte; 1807 yılında yapılan Fransız Ticaret Kanunu'na katkı sağlayan bir yazar ve okulun kurucu ortağı idi. Ekonomist Jean Baptiste Say ise bu türden bir okul konseptinin mucidiydi.



**Resim 1:** Jean-Baptiste Say (05.Ocak.1767-15.Kasım.1832)  
Fransız Ekonomist

1869-1969 yılları arasında Paris Ticaret ve Sanayi Odası himayesinde okul daha güçlü bir yapıya kavuştu ve olgunluğa ulaştı. Paris Ticaret ve Sanayi Odası sayesinde hem sektörel ihtiyaçları karşılama esnekliği hem de programların



uygulanabilirliği arttı. Bu yeni işbirliğinin kazandırdığı ivme sayesinde okulun hem programları genişledi hem de okula kaydolan öğrenci sayısında artış oldu. 1820’lerde birkaç düzine öğrenciden, 19. yüzyılın sonunda 250’ye kadar artan öğrenci sayısı 1970’li yıllara gelindiğinde artık binlerle ifade edilmeye başlandı. Günümüzde Berlin, Londra, Paris, Madrid ve Torino’da İşletmecilik Eğitimi veren kampüslere sahip çok itibarlı bir işletmecilik okulu haline geldi.

Okulun geçirdiği evrim ve bölümlerdeki artış aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- a. 1890’da eğitimin devlet tarafından tanınması.
- b. İlk ihtisas bölümlerinin kurulması: Okulun ilk yıllarında açılan Dış Ticaret Acentacılığı Bölümü - Denizcilik bölümü (1905), Sömürge Bölümü (1913), Otelcilik Bölümü (1916), Ticaret Temsilciliği Bölümü (1917)



**Resim 2:** Ecole Commerciale de Paris - Paris IV rue St-Antoine hotel de Sully

<b>Tablo 2: Fransa’da Tanınmış Bazı Yüksek Ticaret Okulları “Ecoles Supérieures de Commerce (ESC)”</b>	
<b>Okullar</b>	<b>Kuruluş Tarihi</b>
<b>Yüksek Bilinirlğe Sahip Olunanlar</b>	
ESCP-EAP (ESC Paris)	1819
HEC-Hautes Etudes Commerciales	1881
ESSEC-Ecole Supérieure des Sciences Economiques et Commerciales	1907
<b>Diğerleri</b>	
ESC Rouen	1871
Ecole de Management de Normandie (ESC Le Havre)	1871
Ecole de Management de Lyon (ESC Lyon)	1872
Euromed (ESC Marseille)	1872
Bordeaux Management School (ESC Bordeaux)	1874
ESC Lille	1892
ESC Montpellier	1897
ESC Dijon	1900
Audencia (ESC Nantes)	1900
ESC Toulouse	1912
ESC Clermont	1919
<b>Kaynak:</b> “From “Ecoles Supérieures de Commerce” to “Management Schools” M. Blanchard, 2009, Transformations and Continuity in French Business Schools, European Journal of Education, 44(4), sf. 588.	

### a. Ticaret Okulları

1886 yılı itibariyle Ticaret Okulları toplamda 4 adet olup, kuruluş tarihleri ve anılan yıl itibariyle öğrenci sayıları aşağıdaki gibiydi:

<b>Tablo 3: 1886 Yılı İtibariyle Ticaret Okulları ve Öğrenci Sayıları</b>		
<b>Ticaret Okulları</b>	<b>Kuruluş Tarihi</b>	<b>Öğrenci Sayısı</b>
Ecole Commerciale de l'avenue Trudaine	1863	500
Institut Commerciale de la Chaussée d'Antin	1884	131
Ecole Supérieure de Rouen	1871	18
Ecole Pratique de Commerce et de Comptabilité	1850	245
Ecole Municipale de Reims	1875	23
	<b>Toplam</b>	<b>899 Öğrenci</b>
<b>Kaynak:</b> "L'enseignement Commercial et Les Ecoles de Commerce en France et Dans Le Monde Entier". E. Minot, 1887, Journal de la Société Statistique de Paris, 28, sf. 273.		

**Ecole Commerciale de l'Avenue Trudaine;** tıpkı Ecole Supérieure de Commerce de Paris gibi Paris Ticaret Odası'na aitti. Paris ticareti için mükemmel bir işçi havuzuydu. Ticaret okulunun programı 5 yıllık bir eğitim programını kapsıyordu. Yetişkinler için dersler gece yapılırken, okulun nüfusu bu şekildeki bir eğitim programıyla kadın ve erkeklerden oluşan yaklaşık 1200 kişiye ulaşıyordu. Paris Ticaret Okulu bu okulun varlığından büyük gurur duyuyordu (Minot, 1887, sf. 273).

**L'institut Commerciale de la Chaussée d'Antin;** öğrenim süresi 3 yıl olan bu okulun amacı gençleri ihracata yönelik olarak hazırlamaktı. Fransa'da bu yıllarda dış ticaret genellikle yabancı komisyoncuların elindeydi. Okulun amacı da yabancıların elinde olan bu alana Fransız gençlerini yavaş yavaş istihdam ederek yabancıların egemenliğini ortadan kaldırmaktı. Bu amaçla diğer okullara nazaran daha uygulamaya yönelik, pratik eğitim veriliyordu (Minot, 1887, sf. 273).

**L'Ecole Pratique de Commerce et de Comptabilité;** Rahip Pigier tarafından kurulan bu okulda öğrenim süresi 3 ila 6 ay arasında değişiyordu. Öğrenciler burada sanal ticaret ile değil doğrudan reel (gerçek) ticaret ile eğitiliyorlardı. Gerçek ticarete dayalı bu ticaret okulu ailelerin ve tüccarların gözdesiydi. Okulun kurucusu Rahip Pigier hiçbir yardım almaksızın, Paris'in göbeğinde, Rivoli Caddesi'nde, mükemmel bir lokasyonda, halkın yeni öğretim modelini bizzat görebildiği bir okulu hayata geçirmeyi başardı (Minot, 1887, sf. 273).

**L'Ecole Municipale de Reims;** Ticaret Okulları arasında değerlendirilen son okul olan Reims Belediye Okulu'nda, tek seferde tarım, ticaret ve sanayi eğitimi veriliyordu. Okul hem kendi bölgesine hem de büyük şehirlerin belediyelerine hizmet vermekteydi (Minot, 1887, sf. 273).

### b. Yetişkinler için Ticaret Kursları

Üçüncü ve son okul grubunda değerlendirilen bu ticari kurslar yetişkin kadın ve erkekler içindi. 1886 yılı itibariyle Ticaret Kursları'nın kadın ve öğrenci sayıları aşağıdaki gibiydi:

<b>Tablo 4: 1886 Yılı İtibariyle Ticaret Kursları Erkek ve Kadın Öğrenci Sayıları</b>		
<b>Ticaret Kursları</b>	<b>Erkek Öğrenci</b>	<b>Kadın Öğrenci</b>
Association Philotechnique	1.260	629
Ecole Elisa Lemonnier	-	132
Cours du Grand-Orient de France	634	316
Société pour L'instruction Elémentaire	-	157
Ecole Commerciale de l'avenue Trudaine	1.000	200
Cours Commerciaux de la Ville de Paris	688	671
Cours d'Etudes Commerciales (Fondation Bamberger)	492	-
Cours de L'Union Nationale	480	235
Cours du 1 <sup>er</sup> Arrondissement	110	45
Caisse des Ecoles du 8 <sup>e</sup> Arrondissement	50	-
Institut Polyglotte	300	93
Société Pour L'étude des Langues Etrangères	710	-
Société Académique de Comptabilité	355	-
Chambre Syndicale des Comptables	100	-
<b>Toplam</b>	<b>6.179 Erkek</b>	<b>2.478 Kadın</b>
<b>Kaynak:</b> "L'enseignement Commercial et Les Ecoles de Commerce en France et Dans Le Monde Entier". E. Minot, 1887, Journal de la Société Statistique de Paris, 28, sf. 274.		

## 2.2. Belçika'da Ticaret Eğitimi

Belçika Hükümeti ticaret eğitimini « Athénée » adı verilen ve serbest meslek ve profesyonel diğer kariyerlere hazırlayan orta kademe okulların programlarına almıştı. Athénée'ler Belçika'nın ve yabancı ülkelerin ürünlerinden örnekleri bünyesinde barındıran bir müze gibiydiler. Bu okulların öğrenci nüfusu yaklaşık 24.000 kişiydi. Öğrencilere profesyonel orta öğretim sertifikası veriliyordu. Yüksek ticaret eğitimi almak isteyen okullara kaydolmak isteyen öğrenciler Institut Supérieure de Commerce d'Anvers'e kayıt yaptırıyordu. Enstitü'nün kuruluş tarihi 1853 olup, 1886 yılına kadar 3.297 öğrenci okula kaydolmuştu. Bu öğrencilerden 1.905'i Belçikalı iken, 1.392'si yabancı öğrenciydi.

Belçika'da ticaret eğitimine ilişkin dikkat çeken bir diğer okul ise kuruluş tarihi 1852 olan Antwerp'teki Yüksek Ticaret Enstitüsü'dür. Okulda sunulan program ESCP Fransa kapsamında olup coğrafya, tarih ve yabancı diller de programa dahildi. Özel teşebbüs tarafından finanse edilen ESCP Fransa okulundan farklı olarak Antwerp Enstitüsü devletin sahipliğindeki bir okul olup üniversite özelliklerine sahipti (Kaplan, 2014, sf. 530) .

Avrupa'da kurulan hemen hemen tüm ticaret okullarına iki okul ilham kaynağı oldu: L'Ecole Supérieure de Commerce de Paris ve L'Institut d'Anvers (Minot, 1887, sf. 275-278).

Bu nedenle Güney Modeli kendi içerisinde tutarlı, pratik ticaret eğitimin verilmesine öncü bir model olarak değerlendirilebilir. Ancak Almanlar bu modelin eksiklikleri üzerine kendi modellerini oluşturmayı ve ticaret eğitiminde bunu uygulamayı daha doğru buldular. Bu model "Modern İşletmecilik" eğitimine geçilmesine de öncü oldu.

### Kuzey Modeli

## 2.3. Almanya'da Ticaret Eğitimi

İlk Alman ticaret okulları Fransa'daki ticaret okullarından birkaç on yıl sonra kuruldu. Alman ticaret okulları özellikle Kuzey Avrupa Okulları için birer model teşkil ettiler. Almanya'nın ilk işletmecilik okulu 1898 yılında Leipzig Ticaret Odası'nın inisiyatifleri ile kurulmuş olan *Handelshochschule'dir* (Kaplan, 2014, sf. 530).



**Resim 3:** Handelshochschule Leipzig-1911

Okulda bir ticaret okulunda verilmesi gereken temel derslerin yanında iktisat, hukuk, coğrafya, emtia ve mal ticareti, bilim ve teknoloji, ticari teknikler ve beşeri bilimler gibi disiplinler arası dersler okutulurken, diğer yanda teorik ve pratik unsurlardan oluşan bir yabancı dil eğitimi de veriliyordu. Alman ticaret okulları, yönetimin sadece uygulamada öğrenilebileceğine inanların üstesinden gelmeye çalışıyordu. Fransız ticaret okulları tamamen teorik yapıdaki işletmecilik eğitimine karşı dururken, Alman ticaret okulları hızlı bir şekilde işletmecilik eğitimini akademik bir yapıya oturtmaya çalıştılar. Bu yeni uygulama yeni bir akademik alana yol açtı: *İşletme Yönetimi Bilimi*. Humboldt’un bilim yoluyla eğitim geleneği Almanya’da hızlıca kök saldı. Bu gelenek eğitsel ve bilimsel faaliyetler arasındaki ayrımı tamamıyla reddediyordu. Önde gelen akademisyen ve ekonomist Eugen Schmalenbach, 1900’lü yıllarda yoğun bir şekilde bir okulun amacının bireyin kârını artırmaktan ziyade genelin refahını maksimize etmek olduğu konusunda ısrar ediyordu. Scmalenbach’ın çabalarıyla “yönetim” daha önceleri devlet üniversiteleri tarafından reddedilmesine karşılık bir akademik disiplin olarak kabul edildi. 1910’lu yıllarda bir çok Alman işletmecilik ve ticaret okulu kamu üniversitelerine entegre edildi (Kaplan, 2014, sf. 530).

Handelshochschule Leipzig in haftalık ders programı aşağıda gözüktüğü gibiydi. Öğrenciler 3 yıllık ticaret yükseköğreniminde ilk yıl 36 saat ikinci yıl 35 saat üçüncü yıl ise yine 36 saat boyunca sadece ticaret dersleri değil, aynı zamanda fizik ve kimya gibi analitik düşünmeye yardımcı temel bilimleri de alıyorlardı. Kuvvetli dil eğitimi isteğe bağlı olarak seçilen İtalyanca ile daha da perçinleniyordu. Burada gördüğümüz ders planını akılda iyi tutmakta fayda var. İleride bizim “Elen Ticaret Okulu” nun ders planını incelerken bakalım ne kadar tanıdık gelecek?

<b>Tablo 4: Handelshochschule Leipzig Haftalık Ders Programı</b>			
<b>Dersler</b>	<b>1.ci Yıl</b>	<b>2.ci Yıl</b>	<b>3.cü Yıl</b>
Almanca	4	3	3
İngilizce	5	4	3
Fransızca	5	4	3
Matematik	3	3	3
Ticari Matematik	5	3	2
Fizik	3	2	-
Teknoloji	-	-	2
Kimya	-	2	2
Emtia Öğrenimi	-	-	1
Coğrafya	2	2	2
Tarih	2	2	2
Ticari Bilimler	-	2	2
Sayım Odası İşlemleri	-	2	-
İletişim-Ticari Yazışma	-	-	2
Defter Tutma	-	-	2
Politik Ekonomi	-	-	2
Kaligrafi-Güzel Yazı Sanatı	3	2	2
Çizim	2	2	-
Jimnastik	2	2	-
<b>Haftalık Ders Saati</b>	<b>36</b>	<b>35</b>	<b>36</b>
Zorunlu Olmayan Dersler			
İtalyanca	-	2	2
Stenografi	2	1	1
<b>Kaynak:</b> "Commercial Education in Germany and in England". A. Heining, 1902, The School Review 10(2), sf. 130.			

Alman Ticaret Okulları'nın işletmecilik alanındaki başarısı neticesinde 19 Yüzyılın sonunda şu soru sıkça sorulmaya başlandı ( Chatziioannou ve Tsilaga, 2015, sf. 222) *Alman Ulusunun ticari başarısı verdikleri ticaret eğitimin bir sonucu muydu? Yoksa Almanların ticari gelişmesi nedeniyle mi ticaret eğitimi başarılı bir işletmecilik eğitimine dönüşmüştü?* Kanaatimce bu soru bugün bile hala üzerinde tartışılması gereken bir konu olarak tartışılmaya muhtaç.

#### 2.4. Avusturya'da ticaret eğitimi

Alman ekolünün devamı olan Avusturya'da da dikkat çeken ticaret okulları mevcuttu. Bunlar arasında en önemlisi, kuruluşu 1857 yılına dayanan "Viyana Handelsakademie" dir. 2 yıllık kesintisiz eğitimin ilk yılı genel aritmetik, fiziki coğrafya, doğa tarihi, zooloji, maden bilimi, botanik, güzel yazı sanatı (kaligrafi), ilk derece defter tutma (temel muhasebe), yakın devletlerin yabancı dilleri derslerini kapsıyordu. Okulun ikinci yılında ise öğrenci, ileri muhasebe ( karmaşık defter tutma düzeni), ileri aritmetik ( karmaşık aritmetik), dış ticaret işlemleri, ticari coğrafya, uluslararası politik ve ticari ilişkiler, politik ekonomi, para sayım odası uygulamaları, teknoloji ve ticari varlıkların pratik analizi derslerini alıyordu. Derslerin genel kapsamından, okulda verilen eğitimin amacının tecrübeyi uzmanlaşma ile bütünleştirmek olduğu anlaşılmaktadır (Holdges, 1887, sf.462-470; Tsilaga, 2015, sf. 221-222)

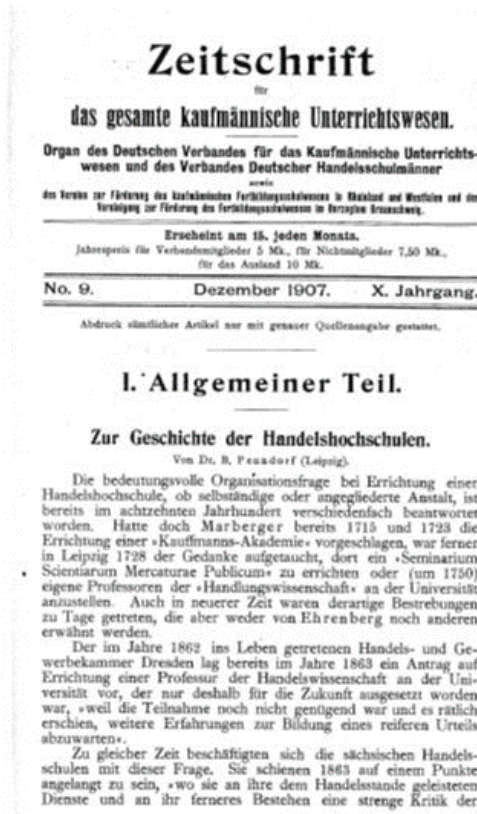




Resim 4: Handelsakademie Wien-1865

## 2.5. İngiltere'de Ticaret Eğitimi

İngiltere'de ticaret eğitimi Almanların bu konudaki fikirlerinden etkilenmiş ancak bazı hususlarda bağımsız bir yapıdadır. Almanya ve İngiltere ticaret eğitimini temelde karşılaştırmak gerekirse; ilk dönemlerde Alman ticaret eğitiminin İngiliz ticaret eğitimine göre açık ara daha gelişmiş olması şaşırtıcı değildir. Almanya'da ticaret okulu öğretmenleri çok daha iyi örgütlenmişti. Bu örgütlenmeden anlaşılması gereken karşılıklı olarak birbirlerinin tecrübelerini paylaşmanın yarattığı itici güçtür aslında. Alman ticaret öğretmenleri kendi aralarında eğitim tecrübelerini paylaşıyorlardı. Ticaret Öğretmenleri Birliği'nin dergisi *Zeitschrift für das gesamte Kaufmännische Unterrichtswesen*' ne yazı, makale ve görüşlerini yazarak dünyanın pek çok ülkesinden katkı sağlayan öğretmenler vardı (Heining, 1902, sf. 125)



Resim 5: Zeitschrift für das gesamte Kaufmännische Unterrichtswesen

Oysa bu dönemde İngiltere’de ne Ticaret Öğretmenleri Birliği mevcuttu ne de öğretmenlerin bilgi ve tecrübe paylaşımında bulunabilecekleri böyle bir dergileri vardı. Alman ve İngiliz ticaret eğitimi yapılarındaki temel farklılıklardan birisi de 14 yaşında okuldan ayrılp bir işyerinde çalışmaya başlayan çocuğun eğitiminde ortaya çıkan farklılıktı. Almanya’nın birçok yerinde, bu şekildeki çocukların (gençlerin) eğitimi zorunlu iken, İngiltere’de isteğe bağlıydı. Almanya’da eğitim gündüz verilirken, İngiltere’de ticaret eğitimi gece veriliyordu. İngiltere’de Gece Ticaret Okulları daha çok Okul Kurulları tarafından işletiliyordu. Gece Okulları’nın varlığı konusu o dönemde ciddi bir tartışma konusuydu. Gece Okulları’nda verilen dersler ya ücretsiz ya da bazıları çok düşük fiyatlarlaydı. Okul kurulları seçimi tamamıyla temel eğitimin amacına göre gerçekleşiyordu. Okulların ücretsiz olmasının sebebi, bir hukuk mahkemesinin verdiği karara dayanmaktaydı. Bu karara göre; **“vergi mükelleflerinin ödedikleri paranın yükseköğrenim amacıyla harcanması yasa dışı”** olarak kabul edilmişti (Heining, 1902, sf. 126).

İngiltere 1899 ve 1900 yıllarında Londra Okul Kurulu’nun devamlılığını sağladı. İngiltere’de 12 Akşam Ticaret Okulu vardı. 350 kişilik öğrenci grubuna Defter Tutma, Stenografi ve Fransızca öğretiliyordu. Aynı akademik yılda 9.217 öğrenci Gece Ticaret Okullarına kaydolmuştu. Bu öğrencilerden 25 i 14 yaşında iken, 5.540 kişisi 14-21 yaş arasında, 3.652 kişisi de 21 yaş üstündeydi (Heining, 1902, sf. 126)..

Sonraki yıllarda Londra Ticaret Odası Fransız ve Alman Ticaret Eğitimi Modelleri çerçevesinde bir program oluşturdu. Buna göre 6. sınıfta bitiren bir öğrenci zorunlu derslerden ve en az bir seçimlik dersten sınava giriyordu. Buna göre;

**Zorunlu Dersler:** İngilizce ve İngiliz Edebiyatı-Fransızca (zamanla Almanca, İspanyolca, İtalyanca ve Portekizce)-İngiltere’nin ve kolonilerinin ticari tarihi-ticari coğrafya-aritmetik-defter tutma-çizim

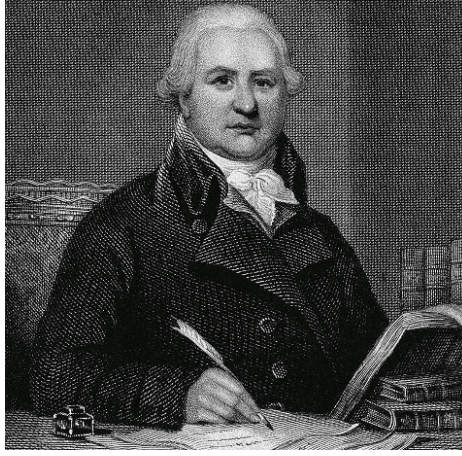
**Seçimlik Dersler:** Doğa Bilimlerinin Değişik Branşları- Coğrafi Çizim-Stenografi-Latince

Bu bölümleri başarıyla bitiren öğrenci yüksek sınıflara kabul ediliyordu. Bu kez yüksek sınıflarda öğrencinin;

**Zorunlu Dersler:** İki Yabancı Dil-Matematik-Ticari Coğrafya-Evrensel ve Ticari Tarih- Politik Ekonomi- Bankacılık-Sigorta İşlemleri-Ticaret Hukuku-Fabrika Hukuku (İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku anlamında)

Sınava girip başarılı olan öğrenciye “Yüksek Ticaret Sertifikası” veriliyordu.

Bunların dışında bir de diğer ülkelerde pek görülmeyen ancak İngiltere’de uzun müddet popülerliğini korumuş olan “Evde Özel Ticaret Eğitimi” alanı vardı. Özel Ticaret Eğitimleri, öğretmenlerin ya kendi evlerinde, ya evin müstemilatında ya da öğrencinin ikametgâhında veriliyordu. Özel dersler, üst gelir grubu ebeveynlerin kendi çocukları için tercih ettiği bir yöntemdi. Öğretmenler belirli aralıklarla ya da sürekli olarak kendi evine-öğrencinin ikametgâhına gidiyordu. Aileler ihtiyaç duyduğunda öğretmen tam zamanlı bir eğitimi verebiliyordu. Matematik alanında akademi tabanlı birkaç öğretmen, öğretmenlik kariyerlerine bu şekilde başladı. Muhasebe konusunda da aynı durum söz konusuydu. Dönemin en ünlü defter tutma öğretmenleri arasında anılan Benjamin Donn, Thomas Crosby ve Charles Hutton da ilk kariyerlerine “özel öğretmen” olarak başladılar (Edwards, 2011, sf. 46).



**Resim 6:** Charles Hutton (4 Ağustos 1737-27 Ocak 1823)  
İngiliz Matematikçi

### 3. Amerika Birleşik Devletleri'nde ticaret eğitimi

Amerika Birleşik Devletleri'nde 1800'lü yıllarda sivil inisiyatiflerle ticaret eğitiminin başladığını görüyoruz. ABD'deki ilk ticaret okulu Wharton Finans ve Ticaret Okulu iken New York Şehri Ticaret Okulu öncü ticaret okullarından birisiydi. Amerikan Ticaret Okulları, Avrupa Ticaret Okulları gibi uluslararası bir yapıya sahip değildi.

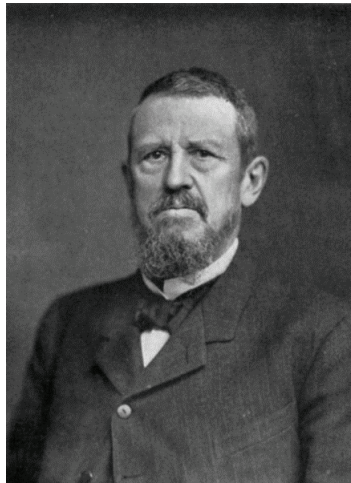
#### 3.1. Wharton Finans ve Ticaret Okulu

Wharton Finans ve Ticaret Okulu, 1881 yılında kuruldu. Joseph Wharton okulun kurulması için 100.000 USD bağışta bulundu. Wharton için Adam Smith ilham kaynağı olmuştu ve Wharton Taylorizm'den de çok etkilenmişti. Wharton özellikle Taylor'un iş gücü verimliliğini artırmaya yönelik çalışmalarına hayranlık duyuyordu (Kaplan, 2014, sf. 530).

Okulun kurulmasındaki en temel etken kurucu Joseph Wharton'un ileri görüşü ve liberal düşüncesi idi.

Bu düşünce 2 ana temele dayanmaktaydı (McCrea, 1913, sf. 111-116):

- Başarılı Sivil Yönetimi esas alan ilkeler ışığında eğitim
- İş hayatında tutunmak ve sahip oldukları varlıkların yönetimini üstlenmek isteyenlere uygun bir eğitim



**Resim 7:** Joseph Wharton (3 Mart 1826-11 Ocak 1909)  
Amerikan Sanayici ve Girişimci

Dersler bu ideallere ulaşmak için tasarlandı. İlk önce ekonomik ve politik konuları esas alan konularla işe başlandı. Sonrasında dersler, daha geniş ve farklı birçok alana yayıldı. Bu genel konuların yanında muhasebe, işletme hukuku, özel ve kamu finansı, ticaret, ekonomik kaynaklar, endüstriyel örgütlenme, brokerlik, sigorta ve satış elemanı konuları geliştirildi ve müfredata eklendi. Bundan sonraki amaç bu konuları daha da geliştirmek ve çok daha teknik hale getirmek olarak planlandı.

1894 yılından önce, 2 yıllık ders programının ilk yılında, 4 yıllık kolej derslerinin ilk 2 yılında okutulan dersler veriliyordu. İlk 2 yılda genellikle sanatsal konular ders olarak okutuluyordu. 1894 yılında, okul 4 yıllık hale geldi. Yapılan bu yeni düzenlemenin sağladığı rahatlıkla, ticaret dersleri önceki eğitim konularıyla yan yana getirildi. Böylece bu yeni düzenleme öğrencilere öncelikle mesleki eğitim verilmesine, akabinde hemen üniversite derslerini almaya imkân tanıdı. Yani meslek yüksekokulu tarzında bir mesleki eğitim biter bitmez, öğrenci üniversite eğitiminde görmesi gereken dersleri görüyordu.

Wharton Okuluna kayıt, standart bir üniversiteye giriş şartlarını karşılamayı gerektiriyordu. 14 ve ½ Carnegie Birimi'nin (½ Carnegie Birimi, bir tam ders yılının yarısına tekabül eder) alınmış olması gerekiyordu. Bu dersler İngilizce, Tarih, Matematik (Cebir ve Düzlem Geometrisi Dâhil), en az 2 yıl İngilizce dışında herhangi bir yabancı dilde ders almış olmak ve 6 birim seçimlik dersleri kapsıyordu. 6 seçimlik dersin İse Fizik Bilimleri, Ekonomi, Ticari Coğrafya, Fiziki Coğrafya ve benzer türden dersler arasından seçilmiş olması gerekiyordu.

Wharton Okulu'ndan mezun olmak için 70 birim krediyi tamamlamış olma şartı vardı. 70 krediden 6 kredi İngilizce, 5 kredi Tarih, 6 kredi Modern Diller kredisi olmak zorundaydı. Kalan krediler için ise, 8 kredinin mutlaka Ekonomi, Politika ve Sosyoloji dışındaki genel üniversite derslerinden birisi olması gerekiyordu. Okulun 3. Yılı tamamlanmadan önce 2 kredi Sosyoloji ve buna ilaveten 2 kredi Politik Bilimler derslerinin de mutlaka alınmış olması şartı vardı. Bu düzenlemelerin neticesinde, düzenli bir şekilde okulda 4 yıl eğitim almış bir öğrenci en az bir tam ders yılına tekabül edecek şekilde teknik konular dışındaki dersleri de almış oluyordu.

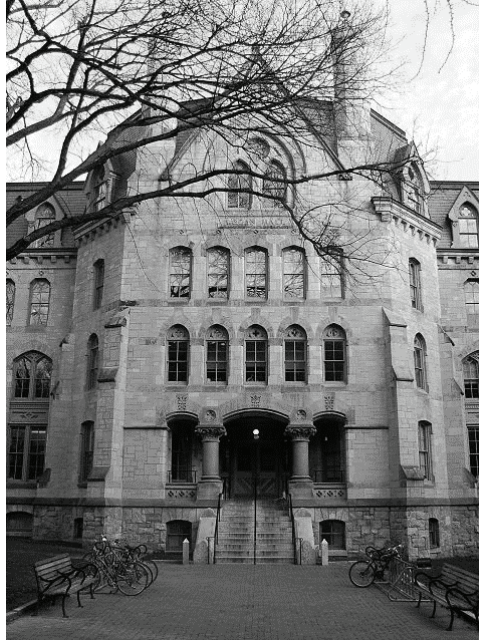
Wharton Okulu'ndaki ilk yılda (1.sınıf), İşletme Hukuku, Muhasebe, Ekonomik Coğrafya ve Politik Bilimler, sonraki yıllarda işlenecek daha teknik konulara giriş için bir basamak olsun diye okutulurdu.

	1.Sınıf	2.Sınıf	3.Sınıf	4.Sınıf	Toplam
1909-1910	180	102	64	66	482
1910-1911	235	111	72	71	528
1911-1912	233	145	67	63	535
1912-1913	292	136	91	60	636

**Kaynak:** "The Work of the Wharton School of Finance and Commerce". R. C. McCrea, 1913, Journal of Political Economy, 21(2), sf.111-116.

Wharton Okulu'nda 2. sınıf sonrası öğrenci sayısındaki düşüşün temel sebebi, okulun ilk iki yılında ara kademe için öğrenci yetiştirmesinden kaynaklanmaktaydı. İlk iki yılı bitiren öğrenciler meslek yüksekokulunu bitirmiş sayıldıkları için doğrudan ticaret hayatına atılabiliyorlardı. Ancak üniversiteye devam edip, üniversite mezunu olmak isteyenler, 3. ve 4. sınıfa devam ettiği için, sayının 3. ve 4. sınıfta, ilk 2 yıla göre daha az olduğu görülmektedir.





Resim 8: Wharton School of Finance and Commerce

Wharton Finans ve Ticaret Okulu bugün hala ABD'nin en prestijli ticaret okullarından birisidir. Bu okuldan mezun olmuş bazı önemli kişilerin listesi aşağıda yer almaktadır. Okulun mezunlarına burada yer vermemin en önemli nedeni gençlere ilham kaynağı olması içindir. ABD söz konusu olunca mezun listesine ulaşmak diğer ülkelere göre daha kolay oluyor:

<b>Tablo 6: Wharton Finans ve Ticaret Okulu-Mezun Ünlüler</b>			
	<b>Ünlü Kişi</b>	<b>Görevi</b>	<b>İşletme</b>
1	Aditya Mittal	Başkan ve CFO	Mittal Steel Company
2	Alex Gorsky	CEO	Johnson & Johnson
3	Alfred Berkeley	Önceki Başkan ve Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı	NASDAQ Stock Market
4	Anil Ambani,	YKB	Reliance Group
5	Anthony Connelly	Başkan ve CEO	Disney Cruise Line
6	Arthur D. Collins Jr.	YKB ve CEO	Medtronic
7	Ayman Asfari İngiliz-Suriyeli Milyarder	CEO	Petrofac
8	Beth Axelrod	“Çalışanların Tecrübesi”nden Sorumlu Şimdiki Başkan Yardımcısı	Airbnb
9	Boediono	Guvernör - Bank Indonesia	Central Bank of Indonesia
10	C. Robert Henrikson	YKB ve CEO	MetLife
11	Dawn Fitzpatrick	Hisse Senetleri Küresel Başkanı	UBS Asset Management
12	Dominique Heriard Dubreuil	CEO	Rémy Cointreau
13	Donald Trump Jr.	Başkan Yardımcısı	Trump Organization
14	Donny Deutsch	YKB ve CEO	Deutsch Inc. ve DHL
15	Edmund T. Pratt Jr	CEO ve YKB (Onursal)	Pfizer
16	Elon Musk	Kurucusu ve CEO	PayPal, Tesla Motors ve SpaceX
17	Gary L. Wilson	YKB ve CEO	Northwest Airlines
18	Harold W. McGraw III	YKB ve CEO	McGraw-Hill
19	Ivanka Trump	Başkan Yardımcısı	Trump Organization
20	John L. Flannery	YKB ve CEO	General Electric Company



21	John Neff	YKB	Wellington Management
22	Julian A. Brodsky	Kurucusu, YKB ve CEO	Comcast Corporation
23	Klaus Zumwinkel	Önceki YKB ve CEO	Deutsche Post
24	Larry Robbins	Kurucusu	Glenview Capital Management
25	Leonard Lauder	CEO ve YKB	Estée Lauder
26	Lewis E. Platt	YKB ve CEO	Boeing
27	Mauricio Macri	Önceki Buenos Aires Belediye Başkanı	Arjantin Devlet Başkanı
28	Mike Eskew	YKB ve CEO	UPS
29	Mitchell J. Blutt	CEO	Consonance Capital
30	Mortimer Zuckerman	YKB ve editor-in-chief	<i>U.S. News &amp; World Report</i>
31	Norman Blackwell / Baron Blackwell	YKB	Interserve
32	Peter M. Nicholas	Kurucusu, CEO ve YKB	Boston Scientific
33	Rakesh Gangwal	YKB ve CEO	US Airways
34	Robert Crveall	YKB ve CEO	American Airlines
35	Robert S. Kapito	Kurucusu ve Başkan	BlackRock
36	Robert Wolf	Başkan ve CEO	UBS Investment Bank Americas
37	Rosalind Brewer	COO	Starbucks
38	Sundar Pichai	CEO	Google
39	Terry Leahy	CEO	Tesco
40	Vernon Hill	Kurucusu, YKB ve CEO	Commerce Bank
41	Zeti Akhtar Aziz	Guvernör Bank Negara Malaysia	Central Bank of Malaysia

#### 4. Sonuç

Bugünün İşletme ve İktisat Fakültelerinin temellerini teşkil eden ticaret eğitimlerinin sistemli bir şekilde Avrupa ve Amerika Eğitim Sistemlerinin içine nüfus edişi Sanayi Devrime ile birlikte olmuştur. Günümüzün saygın üniversitelerinin temellerini teşkil eden bu okullara özellikle tüccar kesimi büyük önem vermiş ve bu okulların gerek kuruluş aşamasında gerekse de gelişiminde maddi ve manevi desteklerini hiç esirgememişlerdir. Zamanla eğitim içerikleri değişmiş, güncellenmiş ve çağın gerektirdiği modern eğitim tekniklerini de kullanmaya başlamışlardır. Söz konusu bu okulların doğmasına esas neden ticaretin gerektirdiği nitelikli insan gücüne duyulan ihtiyaç olmuştur. Ekonomik büyümenin ekonomik kalkınma olmadan kalıcı olamayacağını anlayan batı dünyası, ekonomik büyümenin temelindeki insana yatırım yapmayı bir gereklilik olarak görmüş ve bunu sürdürmüştür.

Aslında ülkemizde de bu dönemler içerisinde ticaret eğitimi batılı örneklerinden hiç de geride kalmayacak şekilde verilmeye başlanmıştır. Osmanlı Devleti'nde ticareti en iyi yapan millet olan Rum Milleti, Heybeliada da ülkenin ilk özel ticaret okulu olan Elen Ticaret Mektebi 1831 yılında kurmuş ve ticaretin ihtiyacı olan tüccarları yetiştirmeye başlamıştır. Elen Ticaret Mektebinin çeşitli nedenlerle kapanmasını müteakip, ülkenin kamuya ait ilk ticaret okulu 1883 yılında kurulan Hamidiye Ticaret Mektebi Alisi olmuştur. Okul sonrasında İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi'ne dönüşmüş ve bugün ülkenin en büyük üniversitelerinden biri olan Marmara Üniversitesi'ne hayat vermiştir.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

#### Kaynakça

Beaud, M. (1983); *"A History of Capitalism 1500-1980"*, Monthly Review Press, New York, Sf.17 içinde Ekrem Erdem (2016); *"Sanayi Devriminin Ardından Osmanlı Sanayileşme Hamleleri: Sanayi Politikalarının Dinamikleri ve Zaafiyetleri"*, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Sayı:48, Temmuz-Aralık, Sf.19

- Bilgili, E. (1998.) “*Dış Ticaret, Ekonomik Kalkınma ve Sanayi Devrimi*”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, No:13, 35-39.
- Blanchard, M. (2009). “From “Ecoles Supérieures de commerce” to “management schools”: transformations and continuity in French business schools, *European Journal of Education*, 44(4), 586-604.
- Chatziioannou, M. & Tsilaga, F. (2015), “The “art of commerce”: an outline of commercial education in twentieth-century Greece, *The Historical Review / La Revue Historique*,12, 215-228.
- Edwards, J. R. (2011). “Accounting education in Britain during the early modern period”, *Accounting History Review*, 21(1), 37-67.
- Heining, A. (1902). “Commercial education in Germany and in England”, *The School Review* 10(2), 124-137.
- Holdges, J. (1887). “Commercial education”, *The North American Review*, 144(366), 462-470.
- Kaplan, A. (2014). “European management and European business schools: insights from history of business schools”, *European Management Journal*,32(4), 529-534.
- McCrea, R. C. (1913). “The Work of the Wharton School of Finance and Commerce, *Journal of Political Economy*, 21(2),111-116.
- Minot, S. (1887). “L’enseignement commercial et les ecoles de commerce en france et dans le monde entier”, *Journal de la Société Statistique de Paris*, 28, 271-279.
- Özince, E. (2007). “*Uluslararası Bir Finansal Merkez Olarak Türkiye ve İstanbul*”, 5-6 Aralık 2007 tarihlerinde Active Academy tarafından İstanbul’da düzenlenen Uluslararası Finans Zirvesi’nde yapılan açış konuşması (Bankacılar Dergisi), Sayı: 63, 3.

# KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’de Denetim Kalitesi

## Audit Quality in Turkey on the Basis of KGK Inspection Reports

Turgay Sakin<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: T.S. 0000-0001-6953-3516

### ÖZ

Denetim kalitesi muhasebe literatüründe önemli bir araştırma konusudur. Ancak konunun önemine karşın denetim kalitesi kavramının ortak bir tanımı yoktur. Denetim kalitesi çalışmaları denetim kalitesi göstergeleri kullanılarak yapılmaktadır. Denetim kalitesini önemli yanlışlıkların tespiti ve denetim çalışmalarının denetim standartlarına uygun yapılması temelinde tanımlanırsa bu konudaki geçerli ve güvenilir bilgi denetçilerin çalışma kâğıtlarındadır. Bu çalışma kâğıtları kamuya açık olmasa da muhasebe ile ilgili düzenleme ve gözetim faaliyetlerinde bulunan kurumlar bunları incelemekte ve sonuçları raporlamaktadır. ABD’de Public Company Oversight Board’un (PCAOB) inceleme raporları denetim kalitesine yönelik çalışmalarda kullanılmaktadır. Türkiye’de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından denetçi dosyaları incelenmekte ve inceleme sonuçları raporlanmaktadır. Raporlanan sonuçlar direkt olarak Türkiye’deki denetim kalitesine ilişkin net bilgiler sunmasa da önemli bir göstergedir. Bu çalışmada KGK’nın 2016 ve 2017 yıllık inceleme raporları PCAOB inceleme raporları ile karşılaştırılarak değerlendirilmiştir. Türkiye’de, 2016 ve 2017 yıllarında incelemeye konu olan denetim şirketlerinin oranları %11 ve %24’tür. Bu incelemelerde hile, risklere karşı yapılacak işler, belgelendirme ve önemlilik konularında ortak eksiklikler tespit edilmiştir.

**Anahtar kelimeler:** KGK inceleme raporu, Denetim kalitesi, İnceleme raporu

### ABSTRACT

Audit quality is an important research topic in accounting literature. However, though its importance there is not a common definition for audit quality. Audit quality research was made by employing audit quality proxies. If audit quality is defined on the grounds of material misstatement detection and performing audit engagement in accordance with auditing standards, relevant reliable data about audit quality can be obtained from auditors’ working papers. Even though those working papers are not open to the public, regulatory and supervisory institutions, governing the accountancy, inspect the working papers and report their findings. Inspection reports prepared by the Public Company Oversight Board (PCAOB) of the USA are highly used in audit quality research. Also in Turkey, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Board (KGK) inspects auditors’ files and reports their findings. Although reported findings directly do not present net facts on audit quality in Turkey, it is a significant indicator. In this paper 2016 and 2017 annual inspection reports of KGK are evaluated by comparing with PCAOB inspection reports. In 2016 and 2017, the ratio of auditing firms in Turkey subjected to inspections were %11 and %24. Fraud, responses against risks, documentation, and materiality were the common deficiencies found in these inspections.

**Keywords:** KGK inspection reports, Audit quality, Inspection report

**Başvuru/Submitted:** 12.07.2019 **Kabul/Accepted:** 23.07.2019



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Turgay Sakin / tsakin@istanbul.edu.tr

**Atıf/Citation:** Sakin, T. (2019). KGK inceleme raporları çerçevesinde Türkiye’de denetim kalitesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 25-33. <https://doi.org/10.26650/MED.2019591382>

## 1. Giriş

Denetim kalitesi, muhasebe alanında önemli bir literatür oluşturmuş ve gelecekte de önemini koruyacak önemli bir çalışma konusudur. Denetim kalitesi kavramı da ilgili taraflara göre farklılık göstermektedir. Finansal tablo kullanıcıları için tablolarda önemli yanlışlık bulunmaması kaliteyi tanımlarken, denetçiler finansal tabloların denetim standartlarına uygun denetlenmesini kalite ile ilişkilendirmektedirler (Şenyiğit ve Zeytinoglu, 2014, 81).

Denetim kalitesi konusunun bütün önemine karşın mevcut şartlarda denetim kalitesinin güvenilir bir ölçüm metodu bulunmamaktadır. Bu nedenle denetim kalitesine yönelik çalışmalarda denetim kalitesi vekiller (proxy, gösterge) aracılığıyla ölçülebilmektedir. Denetim kalitesine yönelik yapılan çalışmalarda finansal tablo düzeltmeleri (restatements), işletme sürekliliğine ilişkin görüş verme isteği veya gücü (propensity to issue a going concern report), ihtiyari tahakkuklar (discretionary accruals) ve denetim firması büyüklüğü (audit firm size) benzeri göstergeler denetim kalitesini ölçmek için kullanılmıştır.

Denetim kalitesi teorik bir süreklilikte en düşükten en yükseğe bir aralıkta kavramsallaştırılabilir. Denetim başarısızlıkları bu kalite sürecinin düşük noktalarında ortaya çıkmaktadır (Francis, 2004, 346). Denetim başarısızlığı ise kısaca denetçinin yanlış görüş oluşturmasıdır. Yanlış görüşün oluşturulmuş olması denetim kalitesine ilişkin bir olumsuzluğu gösterdiği için bu vak’alar denetim kalitesi çalışmalarında kullanılmaktadır.

**Tablo 1:** Denetim Riski

		Müşteri işletmenin finansal tabloları gerçekte finansal raporlama standartlarına uygunluğu	
		Uygun	Uygun Değil
Denetçinin finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğuna ilişkin görüşü	Uygun	√	$\alpha$
	Uygun Değil	$\beta$	√

Tablo 1’deki denetim risk değerlendirmesinde iki risk unsuru ( $\alpha$ ,  $\beta$ ) dikkat çekmektedir. Alfa ( $\alpha$ ) riski gerçekte müşteri işletmenin finansal tabloları finansal raporlama standartlarına uygun değilken denetçinin uygun görüş vermesidir. Beta ( $\beta$ ) riski ise müşteri işletmenin finansal tabloları gerçekte finansal raporlama standartlarına uygun iken denetçinin uygun değil görüşüne ulaşmasıdır. Hem alfa hem de beta riskleri denetçi açısından olumsuz bir durum olsa da hem etkisi hem de olma olasılığı açısından alfa riski öne çıkmaktadır. Beta riski durumunda müşteri işletmenin talebi ile genişletilecek bir denetim örnekleme ile denetçinin bu riskten kaçınma olasılığı yüksektir. Ancak alfa riski durumunda müşteri işletmenin buna itiraz etmeyeceği de açıktır. Denetçilerin maruz kaldıkları bu denetim başarısızlıkları daha sonra bir iflas, yenilenen denetim, kamu denetimi, vb. nedenlerle ortaya çıkması halinde bu vak’alar denetim kalitesi çalışmalarına konu olmaktadır.

Ancak denetim başarısızlığın olmaması ortada bir denetim kalitesi sorunu olmadığını da göstermemektedir. Denetçilerin kaliteli bir denetim yapmamasına karşın işletmede önemli bir yanlışlığın olmaması nedeniyle denetim kalitesine ilişkin problemler daha sonra ortaya çıkmayabilir. Bu nedenle denetim kalitesine ilişkin daha net bir resim denetim çalışmalarının tamamının belgelendiği çalışma kâğıtlarında gizlidir.

Denetim kalitesine ilişkin yapılan çalışmalar her ne kadar muhasebe literatürü açısından önemli ise de bu çalışmalar resmin tamamını yansıtmaktan uzaktır. Denetim kalitesi özünde denetçinin denetim çalışmalarını ne ölçüde denetim standartlarına

uygun yaptığının bir ölçütüdür. Denetim kalitesinin net bir şekilde ortaya konulması için gerekli veriler denetçilerin çalışma kâğıtlarında gizlidir. Bu nedenle denetim kalitesini anlamak için bu çalışma kâğıtları üzerinde yapılan çalışmalara odaklanılmalıdır.

Denetim kalitesinin ölçümünün önündeki en büyük engel denetim kalitesine ilişkin verilerin denetçilerin çalışma kâğıtlarında olması ve denetçilerin sır saklama yükümlülüğü nedeniyle bunların kamuoyu ile paylaşamıyor olmasıdır. Ancak her ne kadar araştırmacılar bu belgelere ulaşmasalar da denetleyici ve düzenleyici kamu otoriteleri bu çalışmalarını incelemekte ve inceleme sonuçlarını yayımlamaktadır. Bu çalışmada Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'nun (KGK) 2016 ve 2017 yılları yaptığı inceleme raporları ele alınarak ülkemizdeki denetim kalitesi değerlendirilecektir. Çalışmada öncelikle ilgili literatür incelenecek, sonrasında Türkiye'deki bağımsız denetim ve KGK inceleme süreci açıklanarak KGK inceleme sonuçları analiz edilecektir.

## 2. Literatür İncelemesi

İki binli yıllarda özellikle Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) yaşanan muhasebe skandalları muhasebe ile ilişkin yeni ve güçlendirilmiş regülasyonların oluşturulmasına neden olmuştur. Bu süreçte ABD'de bağımsız denetim çalışmalarının gözetimini sorumluluğu Public Company Oversight Board'a (PCAOB) verilmiştir. PCAOB'nin 2002 yılında faaliyete geçmesi ile başlayan PCAOB inceleme raporları denetim kalitesi arttırmak için kullanılan bir kamu aracı olmuştur. Ancak denetim kalitesi PCAOB öncesi de dikkat edilen konulardan biriydi. PCAOB öncesi denetim kalitesi peer-review (meslektaş gözüyle inceleme) sistemi ile arttırılmaya çalışılıyordu. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) organizasyonunda gerçekleşen bu sistem 1988 yılına AICPA'ye üye tüm denetim şirketleri için zorunlu olmuştu. Meslektaş gözüyle inceleme sisteminin denetim kalitesine etkisine yönelik çalışmalarda sistemin denetim kalitesini olumlu etkilediğine yönelik çalışmalar olsa da denetim kalitesi ile meslektaş gözüyle inceleme arasındaki olumlu ilişkiyi reddeden çalışmaların fazlalığı dikkati çekmektedir (Löhlein, 2016, 36). Meslektaş gözüyle inceleme programının aldığı eleştirilerden biri de programın denetim firmalarına inceleycileri belirleme imkânı vermesidir. Bu imkânın denetim firmalarına, stratejik olarak rapor çıktılarını etkileme gücü verdiğine ilişkin kuşku yaratmıştır (Lennox ve Pittman, 2010, 85).

PCAOB inceleme raporları önemli bir muhasebe literatürü oluşturmaktadır. Abernathy, vd., 2013 yılında yaptıkları çalışmalarında 10 yıllık PCOAB çalışmalarını incelememiş ve önemli bir bulgu olarak çalışmaların %70'inin 2010 yılından sonra gerçekleştirildiğini tespit etmişlerdir. Bu çalışmalar PCAOB'nin standart oluşturma, tescil, yürütme ve inceleme alanlarında olabilmektedir. PCAOB'nin inceleme raporlarını temel alan çalışmalarda da farklı konular arasında denetim kalitesi çalışmaları öne çıkmaktadır.

PCAOB'nin inceleme raporlarının müşteri işletmelerinde denetim kalitesi algısını etkileyip etkilemediği ve bu değerlendirmenin denetçi seçimini etkileyip etkilemediğine yönelik bir araştırmada PCAOB inceleme raporlarının denetçi seçimi kararlarını etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. (Abbott, vd, 2013) Araştırmada üç yılda bir kez incelemeye tabi olan (yıllık denetim raporu sayısı 100'den az olan) denetim şirketleri incelenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre inceleme raporlarında finansal raporlama standartlarına yönelik eksiklikleri olan denetim şirketlerinin müşterilerinin denetçilerini diğer inceleme rapor sonuçlarına göre daha fazla değiştirme eğiliminde olduklarını ortaya koymuştur (Abbott, vd, 2013, 28) Bu sonuç denetim pazarında daha kaliteli bir denetime yönelik bir talebi yansıtması bakımından önemlidir. Müşteriler daha kaliteli ve güvenilir bir raporlama ile aracılık maliyetlerini azaltmayı arzulamaktadırlar.

PCAOB inceleme raporlarının denetim pazarı üzerindeki etkisi veya oluşturduğu algı dikkate alındığında bu inceleme raporlarının denetim şirketlerini daha dikkatli olmaya yöneltecekleri sonucu da çıkarılabilir. Church ve Scheflik (2012, 61) 2004 ve 2009 yıllarını kapsayan 48 adet inceleme raporunu analiz etmiş ve bu raporlarda toplam 664 eksiklik tespit etmişlerdir. Bu örneklem üzerinde yaptıkları çalışmada özellikle yıllar içinde tespit edilen eksikliklerde önemli bir azalma gözlemlenmişlerdir. PCAOB incelemelerindeki eksiklikler finansal raporlama, kalite kontrol ve denetim standartlarına uyum konularında eksiklikler içerirse de tespit edilen eksikliklerin her zaman için önemli bir yanlışlığa neden olduğunu iddia etmek doğru olmayacaktır. Church ve Scheflik (2012, 51) çalışmalarında inceleme raporlarındaki eksiklikleri önemli



yanlışığa yol açan ve açmayan olarak iki sınıfa ayırmış ve eksikliklerin %88,6’sının bir yanlışığa neden olmayan türde eksiklik olduğunu belirtmişlerdir. Bu sınıflama her ne kadar sübjektif değerlendirmeler veya eksik bilgi nedeniyle yanlış sınıflama olasılığı içerse de %88,6’lık oran kabaca eksikliklerin %70-80 aralığında önemli yanlışığa neden olmayan türden eksikliklerin olduğunu göstermektedir.

PCAOB inceleme raporları üzerinde yapılan bazı çalışmalar ise bu rapor sonuçlarının “düşük kaliteli” bazı denetim firmalarını denetim pazarı dışına iterek genel denetim kalitesini arttırdığına işaret etmektedir (Löhlein, 2016, 40). PCAOB inceleme raporlarının düşük kaliteli denetim firmalarına daha detaylı inceleme ve olası yüksek cezalar nedeniyle getireceği ek maliyetler ve PCAOB tescilinin getireceği artan maliyetler bu firmaları denetim pazarından çıkmaya zorlamayacaktır. (DeFonda ve Lennox, 2011, 21) Defonda ve Lennox’un (2011, 21) önemli bulgularından biri denetim pazarında aktif olan 1.233 küçük denetim firmasından yaklaşık yarısının, büyük bölümü 2002-2004 yılları arasında olmak üzere, denetim pazarından çıkmış olmalarıdır.

İnceleme raporları üzerine yapılan çalışmalar sadece düşük kaliteli ve küçük denetim firmalarını değil, büyük denetim firmalarını da kapsamıştır. Carrcello, vd (2011, 94) denetim kalitesini aşırı tahakkuklar (abnormal accruals) ile ölçerek dört büyük denetim firmasında denetim kalitesinin PCAOB inceleme raporları sonrasında arttığını bulmuşlardır.

### 3. Türkiye’de Bağımsız Denetim İncelemeleri

Ülkemizde halka açık şirketlerde bağımsız denetim faaliyetlerinde bulunanların denetimi ve gözetimi uzun yıllar Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından gerçekleştirilmiştir. SPK, bağımsız denetim faaliyetlerinin gözetimi çerçevesinde denetimde kalite kontrol çalışmaları yapmıştır. Bu çalışma kapsamında 2008-2010 dönemi içinde 47 kalite kontrol çalışması yapmıştır. Bu çalışmalar sonucu 7 firma listeden çıkarma cezası, 16 firma idari para cezası ve 20 firma da uyarı cezası almıştır (SPK, 2010). 47 inceleme sonucu 46 firmaya çeşitli ölçülerde ceza verilmesi denetim kalitesi ile ilgili önemli bir eksikliğe dikkat çekmektedir.

Enron sonrası başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere bağımsız denetim mevzuatlarında yapılan değişiklik ve düzenlemeler ülkemizi de etkilemiş, 2 Kasım 2011 tarihinde 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuştur. Ayrıca 2011 yılında 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu ile beraber belirlenen kriterlere uyan sermaye şirketleri bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. Ülkemizdeki bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi ile ortaya çıkan bağımsız denetçi ihtiyacını karşılayabilmek için çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. KGK yapılan düzenlemelere uygun olarak bağımsız denetçilerin tescili gerçekleştirmiştir. Ancak bu sürecin hızlı olması, bağımsız denetçilerin ve denetim kuruluşlarının kaliteli denetim faaliyeti sunmaları önünde bir risk oluşturduğu da gerçektir. KGK tarafından sicile tescil edilen denetçi sayısı 2013’te 5049 iken (KGK, 2013, 62) bu sayı 2018 yılı sonu itibariyle 16.154 kişi (KGK, 2018, 60) olmuştur. Tescil edilen şirket sayısı ise 2013’te 97 iken 2018 yılı sonu itibariyle 273 olmuştur (KGK, 2018, 63).

Ülkemizde muhasebe ve denetim alanında temel düzenleyici rolünde olan KGK’nın görevlerinden biri de bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının teftiş ve incelemelerini yapmaktır. Yapılan bu incelemeler ülkemizdeki denetim faaliyetlerinin kalitesine ilişkin genel bir çerçeve sunmaktadır. Bu çalışmada KGK’nın web sitesinde yaptığı incelemelerin sonuçlarını raporladığı 2016 ve 2017 yılı inceleme raporları temel alınarak ülkemizdeki denetim kalitesi değerlendirilecektir.

### 4. KGK İnceleme Süreci

KGK’nın incelenecek şirketleri seçimi ile ilgili temel kuralı kamu yararını ilgilendiren kuruluş denetimi yapanları asgari 3 yılda bir, diğer denetimleri yapanları ise asgari altı yılda bir denetlemek şeklindedir. Ayrıca yapılan ihbar, bildirim ve şikayet gibi durumları dikkate alarak denetim şirketleri ve denetçiler inceleme kapsamına alınabilmektedir. Yapılan incelemeler temel olarak kalite kontrol ve dosya incelemelerinden oluşmaktadır. Risk odaklı denetim yaklaşımı ile hazırlanan yıllık inceleme planları uluslararası standart ve uygulamalarla uyumlu inceleme rehberlerini içermektedir.

PCAOB'nin seçim sürecinden sonra yapılan çalışmalar 1) denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin incelenmesini, 2) belirli denetim dosyalarının çeşitli unsurlarının incelenmesini ve gözden geçirilmesini kapsamaktadır. İnceleme tamamlandıktan sonra hazırlanan rapor denetim firması ile paylaşıldıktan sonra raporda tespit edilen eksiklikleri belirten bölümü, müşteri adı belirtmeden, kamu ile paylaşılmaktadır. (Church ve Shefchik, 2012, 45) PCAOB ve KGK'nın inceleme içerikleri karşılaştırıldığında birbirine benzerlik gösterdiği söylenebilir. Ancak sonuçların raporlanmasında önemli farklılıklar vardır.

	2017		2016		2015		2014	
	Adet	%	Adet	%	Adet	%	Adet	%
<i>İncelen Denetim Ş.</i>	61	%24,49	26	%11,06	52	%26,53	63	%43,44
<i>İncelen Denetçi</i>	8	%2,97	6	%3,00	0	%0,00	0	%0,00
<b>Toplam</b>	<b>69</b>		<b>32</b>		<b>52</b>		<b>63</b>	
<b>İnceleme Türü</b>								
<b>Dosya İncelemesi</b>	<b>58</b>		<b>29</b>					
<i>Denetim Şirketi</i>	54		25					
<i>Denetçi</i>	4		4					
<b>Diğer İnceleme</b>	<b>11</b>		<b>3</b>					
<i>Denetim Şirketi</i>	7		1					
<i>Denetçi</i>	4		2					

**Kaynak:** KGK 2016 ve 2017 Yılları İnceleme Raporları

İnceleme konusu yapılan şirketlerin oranları yıllar itibari ile karşılaştırıldığında farklılıklar dikkat çekmektedir. KGK tarafından 2017 yılında tescil edilen şirketlerin %24,49'u incelenirken, 2016, 2015 ve 2014 yıllarında bu oran sırasıyla %11,06, %26,53 ve %43,44 olarak gerçekleşmiştir. Ayrıca incelemeye konu olan şirketlerin 2016 yılında %55'inin, 2017 yılında ise %83'ünün KAYİK kapsamında olması da dikkat çekicidir. PCAOB, incelenecek şirketleri seçerken bir yılda 100'den fazla müşteri için denetim raporu veren denetim şirketlerini yıllık olarak denetlemektedir. 2017 yılında bu kriterlere uyan 11 denetim firmasının 330'dan fazla dosyası PCAOB tarafından incelenmiştir. Yılda 100'den az rapor yazan denetim firmaları ise her üç yılda en az bir defa PCAOB tarafından incelenmektedir. 2017 yılında PCAOB 195 denetim firmasının 760'tan fazla dosyasını incelemiştir.

	İncelenen Denetim Şirketi Sayıları							
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
<b>Yıllık</b>	9	9	10	12	10	9	10	9
<b>Üç Yılda Bir</b>	272	163	226	243	277	245	203	244
<b>Toplam</b>	<b>281</b>	<b>172</b>	<b>236</b>	<b>255</b>	<b>287</b>	<b>254</b>	<b>213</b>	<b>253</b>
	İncelenen Dosya Sayıları							
<b>Yıllık</b>	365	360	461	425	350	350	340	290
<b>Üç Yılda Bir</b>	623	720	574	472	730	600	485	620
<b>Toplam</b>	<b>988</b>	<b>1.080</b>	<b>1.035</b>	<b>897</b>	<b>1.080</b>	<b>950</b>	<b>825</b>	<b>910</b>

ABD ve Türkiye uygulamaları karşılaştırıldığında ABD uygulamasında daha sistematik bir inceleme seçim süreci olduğu görülebilmektedir. Risk odaklı bir yaklaşım ile önemli ölçüde rapor (yılda 100 adet) yayımlayan firmalar her yıl için denetime tabi tutulmaktadır. Bu durum kamuoyuna denetimin güvenilirliğine ve sistemin yakın şekilde izlendiğine ilişkin

net bir mesaj vermektedir. Ayrıca yıllar itibariyle bu firmalara yapılan incelemelerde incelenen dosya sayısı firma başına ortalama 30-40 arasında değişmektedir. KGK incelemesinde inceleme süresince kaç dosyaya bakıldığı bilgisi paylaşılmamıştır. PCAOB incelemelerinde yıllık inceleme dışında kalan denetim firmalarında bakılan dosya sayısı ise yıllar itibariyle değişmekle beraber ortalama 3 dosyadır. Bu da büyük denetim firmaların daha yoğun bir şekilde incelendiğini göstermektedir.

## 5. KGK İnceleme Sonuçları

KGK’nın 2016 yılı (19 sayfa) ve 2017 yılı (28 sayfa) inceleme raporlarının içeriğinde “Kalite Güvence Sistemi İncelemeleri” ve “Yapılan İncelemede Tespit Edilen Bulgular” başlıkları yer almaktadır. 2017 yılı raporunda ise ayrıca “İncelemede Tespit Edilen Bulguların Yoğunlaştığı Önemli Muhasebe Alanları” başlığı yer almaktadır.

KGK’nın 2016 yılı raporunda kalite kontrol sistemine yönelik en sık tespit edilen 10 bulgu aşağıdaki gibidir (2016, 4):

1. *Kalite Kontrol Sisteminin uygulanması ve işleyişinden sorumlu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,*
2. *Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22 ve 26’ncı maddeleri ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400’üncü maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi,*
3. *Rotasyona ilişkin olarak oluşturulan politika ve prosedürlerin, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine uygun olarak oluşturulmaması,*
4. *Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olduğu, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olduğu sürece denetimlerin üstlenileceğine veya denetim ilişkisinin devam ettirileceğine ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,*
5. *Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuata uygun olarak yürütmek ve içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlenmesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personelin bulunduğuna yönelik makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,*
6. *Denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluştururken dikkate alınması gereken hususlara yer verilmemesi,*
7. *Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimine ilişkin sorumlulukları ele alan kalite kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,*
8. *Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme sürecinin oluşturulmaması,*
9. *İzleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerinin değerlendirilmemesi ve bu eksikliklerin ne tür eksiklikler olduğuna karar verilmemesi,*
10. *Kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması.*

2017 yılı raporunda tespit edilen yeni eksikliklere veya daha önce tespit edilen eksikliklerdeki iyileştirmelere ilişkin bir veri bulunmamaktadır. Bu eksikliklerin yoğunluğuna ilişkin bir verinin de olmaması bu konuda değerlendirme yapmayı zorlaştırmaktadır. Denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerine ilişkin önemli iyileştirmeler yapmaları gerektiği iddia edilebilir.

2016 ve 2017 yılı incelemelerinde tespit edilen eksiklikler 10 başlık altında verilmiştir. Her iki yılda da tespit edilen önemli eksiklikler Tablo 4’te gösterildiği üzere 4 başlıkta toplanmıştır. Bunlar hile, risklere karşı yapılacak işler, belgelendirme ve önemlilik başlıklarından oluşmaktadır. Geri kalan başlıklar ise iki yılda da farklılık göstermektedir. 2016 ve 2017 yılındaki ortak eksiklikler incelendiğinde 2017 yılında görece bir iyileşme dikkat çekicidir. Ancak raporda bu eksikliklerin iyileşmesindeki olası nedenlere ilişkin bilgi bulunmamaktadır.

Her iki yılın incelemesinden çıkan sonuçların bu kadar farklı olması inceleme metodolojindeki değişim, inceleme

ekiplerinin değişimi gibi nedenlerle olabileceği gibi 2017 yılında inceleme örnekleminin 2016 yılına göre iki kat artması nedeniyle de olabilir. Ancak bu farklılığa inceleme raporlarında yer verilmemiştir. Eğer bu farklılığın nedeni 2016 yılı incelemelerinde tespit edilen eksikliklerin denetim şirketleri tarafından düzeltilmesi ise bu denetim kalitesi adına olumlu bir durumdur.

2016 ve 2017 yılı inceleme raporlarında tespit edilen eksikliklerin yüzdesel yüksekliği özellikle denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin yetersizliğine yönelik önemli bir göstergedir. Denetim çalışması sonrasında ilgili denetim dosyasının bir başka denetçi tarafından da gözden geçirilmediğinin veya uygun bir şekilde gözden geçirilmediğinin göstergesidir.

<b>Tablo 4: KGK 2016-2017 Dosya İncelemesi Sonuçları</b>					
<b>2016 ve 2017 Raporlarında tespit edilen ortak eksiklikler (%)</b>			<b>Sadece 2016 ve sadece 2017 yılında tespit edilen eksiklikler (%)</b>		
	<b>2017</b>	<b>2016</b>		<b>2017</b>	<b>2016</b>
Hile	72	80	Önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi	64	
Risklere karşı yapılacak işler	60	60	İlişkili taraf işlemleri	50	
Belgelendirme	43	52	İşletmenin sürekliliği	48	
Önemlilik	38	40	Bağımsızlık	40	
			Mevzuata uygunluk	33	
			Finansal tablo açıklamaları	22	
			İç kontrol		84
			Kalite kontrol sistemi		68
			Örnekleme		32
			Dış teyitler		28
			Stoklar		24
			Topluluk denetimleri		16

**Kaynak:** KGK 2016 ve 2017 Yılları İnceleme Raporları

PCAOB'nin inceleme raporlarında genel denetim eksiklikleri başta iç kontrol olmak üzere risk değerlendirme ve hasılat, muhasebe tahminleri ve denetim dosyasının kalite gözden geçirmesi başlıkları olarak belirlenmiştir. (PCAOB, 2018, 4) PCAOB raporu (6 sayfa) yapılan incelemeler sadece özet bilgilerini içeren kısa bir rapor olduğu için her iki raporun etkin karşılaştırılmasına imkan bulunmamaktadır.

KGK'nın 2017 yılı raporu 2016 yılında farklı olarak eksikliklerin yoğunlaştığı muhasebe alanları bilgisini de içermektedir. Buna göre 2017 yılındaki 58 dosyada karşılaşılan önemli alanlar (KGK, 2017,17):

- *Stokların finansal tablolara alınması (%55),*
- *Amortisman hesaplamaları (%48),*
- *Maddi duran varlıkların finansal tablolara alınması (%24),*
- *Hasılatın muhasebeleştirilmesi (%10),*
- *Yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi (%5)*

Denetim kalitesi ile ilgili olarak yukarıdaki sonuçları değerlendirdiğimizde ilk değerlendirme bu konuların muhasebe standartları (hasılat dışında) açısından karmaşık olmayan konular olmasıdır. Muhasebe tahminleri, gerçeğe uygun değer tespiti ve finansal araçlar gibi daha karmaşık konularda fazla eksiklik tespit edilmemesi dikkat çekicidir.

Muhasebe alanında en fazla eksiklik tespit edilen ikinci alan olan amortismanlarla ilgili bulguları şöyledir (KGK, 2017, 20):

- *Finansal tablolarda, maliyet modelinden yeniden değerleme modeline geçilmesine karşılık amortismanın tarihi maliyetler üzerinden ayrıldığı,*

- *Finansal tablo dipnotlarında açıklanan amortisman yöntemi ile uygulanmakta olan amortisman yöntemi arasında tutarsızlıkların bulunduğu,*
- *Faydalı ömür belirlemesinin uygun şekilde yapılmamasından dolayı faydalı ömürleri tükenmesine rağmen finansal tablolarda yer alan varlıkların bulunduğu,*

Yukarıdaki bulgular incelendiğinde çok derin bir problemin varlığı ortaya çıkmaktadır. Finansal tablo hazırlayıcıları finansal muhasebe standartlarını bilmemektedir, denetçiler ya finansal raporlama standartlarını bilmemektedir ya da bu konuda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamamışlardır.

KGK inceleme raporları önemli bir işlevi olsa da şeffaflık ve kamunun istediği bilgi açısından yeterli değildir. KGK, PCAOB uygulamalarında olduğu üzere inceleme sonuçlarını denetim şirketleri özelinde hazırlamalıdır. Genel raporunu ise daha geniş kapsamlı olmalıdır. Rapor formatında tespit edilen eksikliklerin yanında geçen yıllarda tespit edilen eksikliklerdeki iyileşmeleri sunması ilgili taraflara bu incelemelerin denetim kalitesindeki değişim konusunda bilgi sunacaktır. İnceleme raporunda sadece tespit edilen eksiklikler dışında denetim şirketlerinde karşılaşılan iyi uygulamaların da sunulması bu raporların değerini daha da arttıracaktır. Böylelikle denetim şirketleri birbirinin iyi uygulamaları hakkında bilgilenerken bunları kendi şirketlerinde uygulama alanı da bulabilecektir. İnceleme raporunda ayrıca gelecek yıllarda denetim uygulamalarında eksikliklere yol açabilecek risk unsurlarının sunulması denetim firmalarını önceden önlem almasına yardımcı olacaktır.

## 6. Değerlendirme ve Sonuç

KGK'nın incelemeleri sonucu 2016 ve 2017 yılı raporlarında yayımladığı üzere bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının çeşitli eksiklikleri olduğu görülmektedir. Tespit edilen bu eksikliklere karşı ne tür bir yaptırım uyguladığı bilgisine sahip değiliz. Ancak KGK'nın 2016 yılı gelirleri içinde idari para cezalarının oranının %0,0056 olması (Kesimli ve Çalıyurt, 2018, 658) kurumun cezalandırma mekanizmasını çalıştırmadığını göstermektedir. KGK inceleme raporlarının tüm inceleme sonuçlarını yansıtacak şekilde hazırlanması ve bireysel sonuçları ayrıca yayımlamaması önemli bir eksikliklerdir. PCAOB, 2017 yılında 32 disiplin uygulaması gerçekleştirmiş ve bunları kamuya açıklamıştır. Bu cezalar kurumsal yapılara kesilen ve milyon dolar büyüklüğündeki idari cezalardan, kişilere kesilen yüz bin dolara ulaşan cezalardan, denetim hizmetinden bir yıl menden ömür boyu mene uzanan cezalardan oluşmaktadır. (PCAOB, 2015, 15) KGK'nın idari ceza mekanizmasını çalıştırmaması ve inceleme sonuçlarını PCAOB benzeri bir yapıda ayrıca yayımlamaması ülkemizdeki denetim kalitesi üzerinde negatif bir etki yapması beklenebilir.

İnceleme raporları 2016 ve 2017 yıllarında denetim çalışmalarında tespit edilen ortak eksikliklerin hile, risklere karşı yapılacak işler, belgelendirme ve önemlilik konularında olduğunu göstermektedir. Ortak eksikliklerin 2017 yılında 2016'ya göre görece iyileşmiş olması denetim kalitesi açısından olumlu bir göstergedir. 2016 yılında tespit edilen iç kontrol (%84) ve kalite kontrol sistemi (%68) eksikliklerinin 2017 yılında ilk 10 eksiklik (2017 yılı ilk 10 eksikliğin en düşüğü %22 ile finansal tablo açıklamalarıdır) içinde olmaması dikkat çekicidir.

İnceleme raporunda muhasebe alanında tespit edilen eksiklikler incelendiğinde çok önemli problemler göze çarpmaktadır. 2017 raporunda belirtilen bu eksiklikler denetim şirketlerinin temel muhasebe alanlarında bile önemli eksikliklerinin olduğunu, karmaşık muhasebe konularında ise bu eksikliklerin önemli yanlışlıklar oluşturabileceği dikkate alınmalıdır.

PCAOB'nin denetim şirketleri üzerinde yaptığı incelemeler başta denetim kalitesi olmak üzere muhasebe literatüründe önemli bir araştırma alanı olmuştur. Bu çalışmaların yapılabilmesindeki en önemli faktörlerden biri de PCAOB incelemelerinin şirket bazında kamuya açıklanmasıdır. Gelecekte KGK incelemelerinin de benzer bir şekilde şirket bazında kamuoyuna açıklanması ülkemizde denetim kalitesinin artmasına katkıda bulunacak ve bu alanda daha çok ve ayrıntılı araştırma yapma imkânını doğuracaktır.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almamıştır.



## ***Kaynakça***

- Abbott, L.J., Gunny, K.A., Zhang, T.C. (2013), When the PCAOB Talks, Who Listens? Evidence from Stakeholder Reaction to GAAP-Deficient PCAOB Inspection Reports of Small Auditors, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(2), 1-31
- Abernathy, J.L., Barnes, M, Stefaniak, C. (2013), Summary of 10 Years of PCAOB Research: What Have We Learned?, *Journal of Accounting Literature*, 32, 30–60
- Carcello, J.V., Hollingsworth, C., Mastroli, S.A. (2011), The Effect of PCAOB Inspections on Big 4 Audit Quality, *Research in Accounting Regulation* 23, 85–96
- Church, B.K., Shefchik, L.B. (2012), PCAOB Inspections and Large Accounting Firms, *Accounting Horizons*, 26(1), 43-63
- DeFonda, M.L., Lennox, C.S. (2011), The Effect of SOX on Small Auditor Exits and Audit Quality, *Journal of Accounting and Economics*, 52, 21–40
- Francis, J. R. (2004), What do We Know About Audit Quality?, *The British Accounting Review*, 36, 345-368
- Kesimli, İ.G., Çalyurt, K.T. (2018), Kamu Gözetimi Denetimleri ve Yaptırımları: Türkiye–ABD Karşılaştırması, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, Nisan 2018 Özel Sayı, 636-660
- KGK, (2013), KGK 2013 Yılı Faaliyet Raporu
- KGK, (2016), Yıllık İnceleme Raporu 2016
- KGK, (2017), Yıllık İnceleme Raporu 2017
- KGK, (2018), KGK 2018 Yılı Faaliyet Raporu
- Lennox, C., Pittman, J. (2010), Auditing the Auditors: Evidence on the Recent Reforms to the External Monitoring of Audit Firms, *Journal of Accounting and Economics*, 49, 84–103
- Löhlein, L. (2016), From Peer Review to PCAOB Inspections: Regulating for Audit Quality in the U.S., *Journal of Accounting Literature*, 36, 28–47
- PCAOB, (2018), Staff Preview of 2018 Inspection Observations
- PCAOB, (2017), 2017 PCAOB Annual Report
- SPK, (2010), 2008-2010 dönemi Bağımsız Denetim Kalite Kontrol Çalışma Sonuçları Bilgilendirme Raporu, <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/AltSayfa/854#>
- Şenyiğit, B., Zeytinoğlu, E. (2014), Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması, *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 77, 79-98



# Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği

## The Future of the Accounting Profession in the Light of Digitalization

Mahmut Yardımcıoğlu<sup>1</sup> , Murat Karahan<sup>2</sup> , Ali Yörük<sup>3</sup> 

<sup>1</sup>Prof. Dr., Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Kahramanmaraş, Türkiye

<sup>2</sup>Dr. Öğr. Üyesi, Gaziantep Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Gaziantep, Türkiye

<sup>3</sup>Öğr. Gör., Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Düziçi Meslek Yüksek Okulu, Osmaniye, Türkiye

ORCID: M.Y. 0000-0002-1335-8357; M.K. 0000-0002-5066-4257; A.Y.: 0000-0001-5390-2137

### ÖZ

21. yüzyılda ortaya çıkan teknolojik devrim insan hayatını etkilemektedir. Teknoloji çağı olarak da ifade edilen bu çağda, endüstri 4.0 olarak da adlandırılan sanayi devrimi ön plana çıkmakta ve dijitalleşmeyi beraberinde getirmektedir. 2011 yılında Almanya'nın Hannover Fuarında lanse edilen Endüstri 4.0 devrimi, tüm sektörleri derinden etkileyecek ve işgücü piyasasının yapısında birçok değişikliğe neden olacak gelişmeleri ifade etmektedir. Dijitalleşme tüm meslekleri etkilediği gibi muhasebe mesleğini de etkileyecektir. Bu sebeple muhasebe mensuplarının muhasebe bilgisine ek olarak teknolojik değişimleri benimseyebilmeleri gerekmektedir. Bu bağlamda çalışmanın amacı endüstri 4.0'ın muhasebe mesleğinin geleceği üzerinde etkisini incelemektir.

**Anahtar kelimeler:** Endüstri 4.0, Nesnelerin İletişimi, Muhasebe Mesleği

### ABSTRACT

The technological revolution, which emerged in the 21<sup>st</sup> century, had many affects on human life. In this era, which is also referred to as the age of technology and industry 4.0, the industrial revolution came to the forefront and brought with it digitalization. The Industry 4.0 revolution, which was voiced in 2011 in Hannover, Germany, expressed developments that will deeply affect all sectors and cause many changes in the structure of the labor market. Digitalization will affect the profession of accounting as all professions are influenced. For this reason, accounting members should be able to adopt technological information in addition to accounting information. In this context, the aim of this study is to examine the effect of industry 4.0 on the future of the accounting profession.

**Keywords:** Industry 4.0, Internet of Things, Accounting Profession

*“Değişmeyen tek şey değişimin kendisidir.”*

*Arthur Schopenhauer*

*“Derisini değiştirmeyen yılan, kafasını değiştirmeyen insan ölmeye mahkumdur.”*

*Friedrich Nietzsche*

**Başvuru/Submitted:** 21.03.2019 **Kabul/Accepted:** 25.06.2019



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Mahmut Yardımcıoğlu / muratyardimcioglu@gmail.com

**Atıf/Citation:** Yardimcioglu, M., Karahan, M. ve Yorum, A. (2019). Dijitalleşme ışığında muhasebe mesleğinin geleceği. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 35-46. <https://doi.org/10.26650/MED.2019542847>

## 1. Giriş

Teknolojideki gelişmeler ya insanların ihtiyaçlarına göre ortaya çıkmış veya yapılan icatlar insanları peşinden sürüklemiştir. İlk başta yavaş bir şekilde hayatımıza giren teknoloji, zamanla hızlı bir şekilde yayılarak ilerlemiştir (Özden, 2018: 1640). Daha sonra elektrik ve makineleşme neticesinde ilaveten bilgisayarların icadıyla dijital devrim gerçekleşmiştir. Dijital devrimin sonucunda iletişim ağları ortaya çıkmıştır. Sosyal alanlar sanal ortamlarda gerçekleşmiş ve dünya çapında bilgi aktarımının saniyeler içerisinde gerçekleşmesine imkân vermiştir (Bulut ve Akçacı, 2017: 51).

Adını ilk kez 2011 yılında Almanya'daki Hannover Fuarı'nda duyuran Endüstri 4.0, tüm dünyanın yakından takip etmeye başladığı bir dijitalleşme sürecinin başlamasına neden olmuştur. Başta Almanya olmak üzere genel olarak bakıldığında gelişmiş ülkelerin endüstriyel üretim gücünü Doğu'ya kaydırma tehlikesi ile karşı karşıya kalmış olması, demografisinde yaşadığı sıkıntılar ve küresel krizin yarattığı kayıpların neden olduğu faktörler dijital dönüşümü bir zorunluluk haline getirmiştir (Gabaçlı ve Uzunöz, 2017: 150).

Sanayileşmiş toplumlarda ve ileri teknolojiler ile üretim yapan toplumlarda bugün özellikle endüstri 4.0 ön plana çıkmakta ve bu alana bir hayli yüklü finansal kaynak ayırmaktadırlar. İşletmelerin beyni diye adlandırılan muhasebe departmanları ve işletmelerin dili olarak adlandırılan muhasebe süreci sonrası ortaya çıkan raporlar Endüstri 4.0'ı kullanabilme ve işletmelerin üretim süreçlerine uyumlaştırılmalarında önemli bir rol üstlenmek zorundadır.

Elbette, yeni teknolojiler ortaya çıkması değişimi hızlandırmış olmasının yanında bize yeni fırsatları sunmuş ve beraberinde zorluklar da getirmiştir. Şüphesiz muhasebe mesleğinin geleceği de, dijitalleşme ve bugün olduğundan çok daha basit uygulamaların üzerine kurulacaktır. Hızla değişme gösteren teknolojik gelişmelerin, nasıl bir değişim ve dönüşüm yaratacağı zamanla kavranacak bir durum olsa da muhasebe endüstrisindeki değişimin önemli fırsatlar ortaya koyması beklenmektedir. Dijitalleşmenin ve robotların muhasebe mesleğinde yükseliş göstermesi, verimliliği ve üretkenliği artıracaktır. Diğer taraftan teknolojinin hızla gelişmesi ve muhasebeye olan yoğun etkisi muhasebe meslek mensupları için çoğu zaman kaygı verici bir durumu oluşturacaktır (Tekbaş, 2018: 2).

Bu devam edegelen süreçten mühlhem olarak bu makale çalışmasının amacı, dijitalleşme ışığında muhasebe mesleğinin geleceği irdelemektir. Bu kapsamda; dijital sistemleri muhasebe meslek mensuplarının doğru, etkin ve verimli bir şekilde kullanabilmesi amacıyla endüstri 4.0 kavramına değinilecek ve yaşanacak dijital etkilerin daha iyi anlaşılabilmesi için endüstri 4.0'ın getirdiği yeni teknoloji kavramları ele alınacaktır. Ayrıca muhasebe mesleği ile endüstri 4.0 arasındaki ilişki ele alınacak ve sonuç kısmında da endüstri 4.0 ışığında muhasebe mesleğinde nasıl bir değişim yaşanacağına dair öngörülerde bulunulacak ve muhasebe meslek icracılarına yönelik önerilere yer verilecektir.

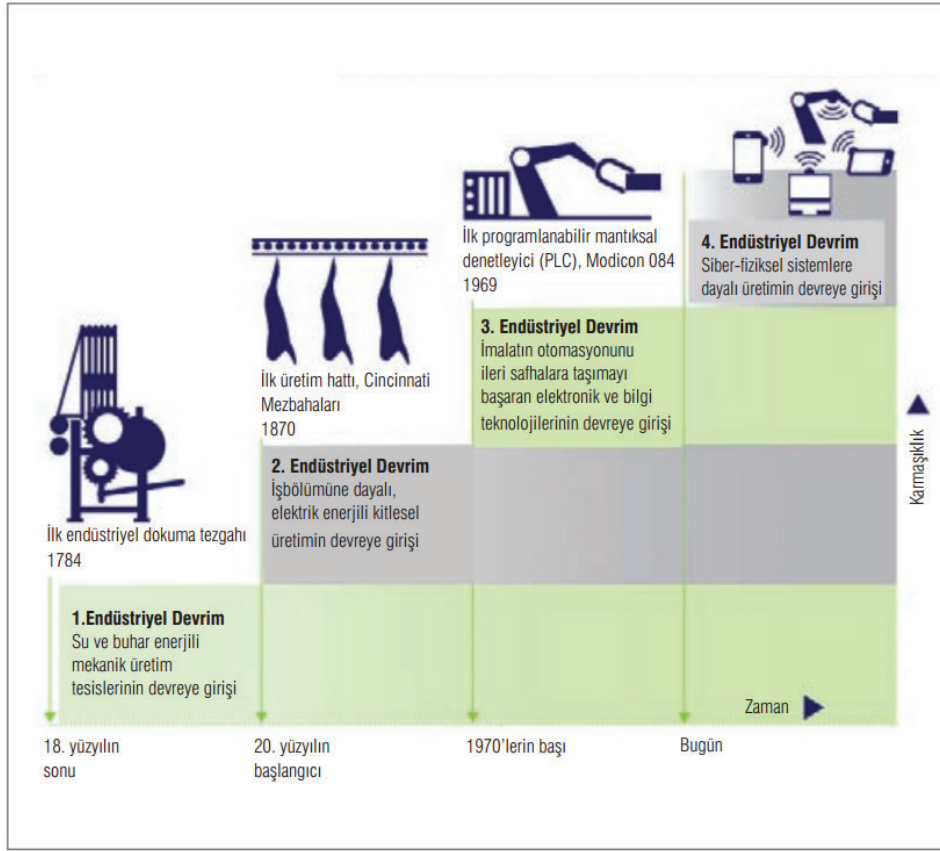
## 2. Endüstri 4.0 ve Dijitalleşme Kavramı

Endüstri geçmişi dikkate alındığında, avcı-toplayıcı toplumlardan tarım toplumuna dönüşümüyle birlikte yaşam tarzlarında büyük bir değişim ve gelişim olmuştur. Bu değişimden üretim sistemleri de etkilenmiş ve günümüze ulaşincaya dek üç büyük sanayi devrimi yaşanmıştır. Endüstri 4.0 literatüre, Akıllı Fabrika Dönemi, Akıllı Üretim Dönemi vb. farklı adlandırmalar kullanılabilen yeni bir sanayi devrimi süreci olarak geçmeye başlamıştır (Gabaçlı ve Uzunöz, 2017: 150).

Meydana gelen üç büyük sanayi devrimlerinin birincisi buharlı makinelerin kullanılması sonucunda üretimin artırılmasına yönelik gerçekleşmiştir. İkinci sanayi devrimi ise, elektrik enerjisinden faydalanmayı beraberinde getirmiştir. Üretim sistemleri analog olmaktan çıkarak sanayide dijital sistemlere geçiş üçüncü sanayi devrimi ile mümkün olmuştur. Ortaya çıkan dördüncü sanayi devriminde ise yüksek teknolojiyle beraber bilgisayarlaşma süreci başlamaktadır. Bunun getiri olarak daha fazla bilgisayarlaşma, daha fazla yazılım, beyin fırtınası ve karar verme süreçleri hatta akıllı sistemlerin üretimde faaliyet göstermesi öngörülmektedir (Kıymaz ve Can, 2016: 108).

Teknolojik yeniliklerin yaşanması ve sürekli gelişmesi, daha önceki endüstri devrimlerindeki gibi, üretimde kademeli bir şekilde ilerleyeceğini göstermektedir. Endüstri 4.0 ile ulaşılmak istenen nihai amaç; kaynakların daha iyi bir şekilde planlanılarak üretim maliyetlerinde tasarruf sağlanması, üretim miktarında, üretilenlerin kalitesinde, verimlilikte ve

gelirlerde artış elde edilmesi ve bu sayede hayat kalitesinde yükselme olması beklenmektedir (Erturan ve Ergin, 2018: 154). Gerçekleşen bu endüstri devrimlerinin gelişim süreçleri Şekil 1'de gösterilmektedir:



**Şekil 1.** Gerçekleşen Endüstri Devrimleri

**Kaynak:** <https://www.endustri40.com/endustri-tarihine-kisa-bir-yolculuk/>

Sanayi devrimi 19. yüzyılın ortalarında başlamış ve bu süreçte dünyamızda büyük gelişmeler vukuu bulmuştur. Yaşanan endüstri devriminin özünde, buhar gücü ve demir yolları, demir çelik benzeri ağır sanayi örnekleri gelişim ve ilerlemenin tek kıstası ve stratejisi olarak kabul görmüşlerdir. 20.yüzyılın ortalarına gelindiğinde ağır sanayi stratejileri, yeni ekonomi anlayışına yerlerini terk etmiştir. Bilgi toplumu ya da bilgi teknolojisinin lanse edilmesi bu yeni ekonomi sistemi, çipler, fiber-optik, atom enerjisi kullanma teknolojisi ve de bilgisayar bir takım mikro elektronik teknolojilere dayalı bir şekilde kurulmuştur (Yücel, 2004: 100-101).

2011 yılında ilk defa Hannover fuarında bahsi geçen Endüstri 4.0, yeni gerçekleşen sanayi devrimidir. Vasıf gerektirmeyen emek gerektiren işleri, otomasyonlaştırarak vasıflı işlerde uzman hale gelerek katma değer yaratma devrimi olarak ifade edilir (Şener ve Elevli, 2017: 26). Endüstri 4.0, gömülü sistemlerden siber-fiziksel sistemlere kadar olan teknolojik gelişimi betimler. Endüstri 4.0 ile değer zinciri sürecinde birbirleri ile özerk bir biçimde iletişimde bulunan teknoloji ve cihazlara dayalı üretim süreçlerinin organizasyonu olarak ifade edilmiştir. Endüstri 4.0, geleceğin yön verdiği üretim tarzının ifadesidir (Müsiad, 2017: 50).

Diğer sanayi devrimlerinden endüstri 4.0'ı farklı kılan en önemli unsurlar; Sensör, Veri, Bilgi ve İşlem olarak kabul edilir. Bu dört unsurun birleştirilmesiyle vasıfsız olan işgücü tedavülden kalkarken, yerine hatası olmayan işlemler elde edilmektedir (Şener ve Elevli, 2017: 26).





Şekil 2. Dört İşlemde Endüstri 4.0

**Kaynak:** Şener, S. ve Elevli, B., (2017). Endüstri 4.0'da Yeni İş Kolları ve Yüksek Öğrenim. *Mühendis Beyinler*, 27.

Dünya Ekonomik Forumu'nun (WEF) kurucusu ve başkanı olan Klaus Schwab'a göre; gelişmekte olan teknoloji devrimini üç ana etkene dayandırarak dördüncü sanayi devriminin oluşturulduğunu ve üçüncü endüstri devriminin devamı niteliğinde olmadığını belirtmektedir. Bu etkenler (Schwab, 2016: 11; Bulut ve Akçacı, 2017: 54);

**Hız:** Schwab açısından bu endüstri devrimi doğrusal bir şekilde değil, üstel bir süratle ilerleme göstermektedir. Birbiriyle bağlantısı varolan ve de çok yönlü bulunan yeni teknoloji birbiriyle etkileşerek hızlı biçimde gelişme görülmektedir.

**Genişlik ve Derinlik:** Dijitalleşmeyle beraber bu endüstri devrimi hızlanmıştır. Teknoloji çeşitliliğinin artması, endüstri sektörünün bireyselliğe daha fazla ehemmiyet gösterdiği bir değişim ile ilerlemesi neticesinde ulaşılmıştır. Schwab ekonomik sualler olan "ne ve nasıl" sualleriyle beraber "biz kimiz" sualinin de değişim gösterdiğini belirtmektedir.

**Sistem Etkisi:** Endüstri 4.0 neticesinde tüm ülkeler, şirketler ve de sektörler bazlı bütünsel bir değişim oluşması umulmaktadır.

**Akıllı,** birbiriyle bağlantılı ve konuşabilen diye tanımlanan nesnelere günlük hayatta endüstri 4.0 ile kullanılmaya başlanmıştır. Endüstri 4.0 kavramı birçok uygulamayı içinde yer vermektedir: Nesnelere interneti, büyük veri ağları, bulut bilişim sistemleri, endüstriyel internet, siber güvenlik ağları, siber sistemler, otonom robotlar, akıllı (insansı-öğrenen) makineler, sistem entegrasyonu, artırılmış gerçeklik, üç boyutlu yazıcılar, sensörler, akıllı fabrikalar, karanlık fabrikalar, akıllı ürün yönetimi, akıllı müşteri gibi (Erturan ve Ergin, 2018: 154-155).



Şekil 3. Sanayi 4.0

Kaynak: Ege Bölgesi Sanayi Odası (Ebso, 2015: 9).

Endüstri 4.0'ın fiili tarihi olarak 2011 senesi başlangıç kabul edilip, yalnızca 4 yıllık zaman zarfında teknik bir kavram olmaktan ileriye gidip, milyarlarca Euro'luk bir piyasa hacmi oluşturmuştur. Avrupa'da yalnızca 2020 yılına kadar, yıllık 140 milyar Euro'luk yatırımın bu platformda gerçekleştirilmesi beklenmektedir (Ebso, 2015: 8). İlaveten 2020 de ise, internet of things vasıtasıyla birbirleriyle etkileşime geçen 14 milyar cihazın olması öngörülmektedir.

### 2.1. Sanayi (Endüstri) 4.0'ın Getirdiği Yeni Kavramlar

**3D Printers (Üç Boyutlu Yazıcılar):** Dijital üç boyutlu bilgisayar verisini elle tutulabilir gerçek nesne biçimine dönüştüren makinelerdir (Gabaçlı ve Uzunöz, 2017: 154). Elektronik parçalar ve motorlar haricinde birçok mekanik parçalar üç boyutlu yazıcı vasıtasıyla basılması mümkündür. Farklı türlerde ve tekniklerde basım özelliği olan 3D yazıcılar vardır. En geniş kullanımı bulunan 3D yazıcıların çalışma biçimi bilgisayar üzerinde tasarlanmış herhangi bir üç boyutlu nesnenin sanal bölümlere ayrılmasına ve her bir bölümün eritilmiş hammadde dökülmesiyle üst üste getirilecek biçimde basılması esasına dayanır. Dünyada her yıl %25–30 oranında artan üç boyutlu yazıcı sektörü şu anda 4 milyar dolarlık bir pazar hacmi bulunmaktadır (Ebso, 2015: 10).

**Nesnelerin İnterneti (Internet of Things- IoT):** Kevin Ashton'nın ilk defa 1991 yılındaki sunumunda bahsettiği bir kavram İngilizcesi Internet of Things (IoT) Nesnelerin İnterneti ifade etmiştir. Nİ kol saatinden başlayıp, birçok elektrikli cihazın birbiriyle iletişime geçmesi olarak ifade edilmektedir.

Örnek olarak; kolunuzda bir akıllı saat varolsun. Bu akıllı saat sensörler aracılığıyla gittiğiniz mesafeyi, attığınız adımları ve bu aktiviteler sırasında kalp atış hızınızı hesaplayabilmektedir. Buradan elde edilen bu veriler bir istemci vasıtasıyla analiz edilip hayatımızı düzenlememizde yardımcı olabilmesi mümkün oluyor. Bundan sebep bu iki cihazın arasındaki iletişimin en temel özelliği, Nesnelerin İnternetini oluşturur (www.proente.com, 18.02.2019).

Dijital network ve internete sahip nesnelere, sanal kimlik vererek, çevresiyle fiziksel ve sosyal kapsamda iletişim durumunda olmalarına Nesnelere interneti denilmektedir. Bir başka tanımda da şu şekildedir; nesnelere interneti vasıtasıyla kullanılmaları aracılığıyla birbirleri ile iletişime geçmeleri ve işleri kendileri yönetmeleri biçiminde ifade edilmektedir (Ebso, 2015: 13).

Nesnelere İnterneti sayesinde işgücüne bağlı hataların yok olması, otomatik olarak kendini yöneten makineler ve yine hataları kendi içlerinde yok edebilen sistemler oluşturmak hedeflenmektedir. Böylece kaynaklar daha etkin ve verimli kullanılacaktır. Siemens Almanya Amberg’de bulunan dijital fabrikası bahsedilen teknolojiye en yakın fabrikalardan birisi olarak kabul görmektedir. 1989 yılında kurulmuş fabrikada, üretim alanında değişiklik olmadan, üretim kapasite 8 kat artırılabilmiştir. Fabrikada yapılan işlerin ¾’lük kısmını akıllı makineler yürütmekte iken; ¼’lük kısmı emek yoğun olarak gerçekleştirilmektedir. Fabrikada mamul tamamlanma başarısı %99,99 seviyesinde olup bu rakam üretim hataları, fire gibi kavramların söz konusu olmadığına bir göstergesidir (Erturan ve Ergin, 2017: 17).

(IoT) kullanımının doğrudan ve dolaylı bir şekilde kazandırdığı avantajlar şu şekilde belirtilmektedir (Gabaçlı ve Uzunöz, 2017: 155);

- Fabrikalarda gerçekleşen üretim ve yönetim süreci akıllı robotlar sayesinde gerçekleştirilebilecektir. İstenmeyen durumlar söz konusu olduğunda üretim otomatik olarak durdurulabilecektir. Bu sayede üretimin pratikleşmesi mümkün hale gelecektir.
- Diğer bir avantaj sağlayan durum ise; tedarik zincirinin daha akıllı duruma gelmesidir. Üzerlerine konulacak akıllı etiketler ve sensörler aracılığıyla tedarik zinciri döngüsünde ürünlerin kendi kendini yönetmesine imkân tanıyacaktır.
- Akıllı ölçüm cihazları ile optimum düzey belirlenerek gereksiz enerji kullanımını ve altyapı maliyetlerinin önüne geçilebilecektir.
- Akıllı fabrikalarda üretim sürecinin robotik teknolojisi tarafından gerçekleştirilmesi ile insan gücüne duyulan ihtiyacında azalması mümkün olacaktır.
- Tüm bu gelişmelerin nihayetinde; maliyet ve giderlerde gerçekleşen azalma ile gelir ve kâr düzeyinde artış yaşanması öngörülmektedir.

**Akıllı Fabrikalar (Smart Factory):** Nesnelere interneti, sanayi kapsamında değerlendirildiğinde, gündelik hayatla aynı paralellikte, robot ve cihazların internet ağları vasıtasıyla üretim aşamasının hemen hemen bütününde hakim olabilmesi mümkündür. Bu vaziyet, akıllı üretim sürecinde yararlanılan akıllı fabrikalarla ve buradan elde edilen akıllı ürünlerle, iş dünyasını mukayese etmiştir. Endüstri 4.0’da önceliği bulunan akıllı fabrikaların özellikleri şöyle sıralanabilir (Ebso, 2015: 16):

1. Karmaşık üretim aşamalarını sorunsuz ve hızlı bir biçimde idare ederek en büyük başarıyı akıllı fabrikalar sağlamıştır.
2. Akıllı fabrikalardan çıkan ürünlerin sorunu az ve ömrü daha uzundur.
3. İnsanlar, makineler ve de üretim kaynakları akıllı fabrikalarda devamlı bir etkileşim halindedirler.

**Sistem Entegrasyonu (System Integration):** Bir araya gelerek birçok sistemin tek bir sistem şeklinde çalışmasını sistem entegrasyonu organize edebilmektedir. Ayrıca söz konusu kavram ile birlikte; mühendislik tasarımı, üretim ve hizmet fonksiyonları, müşteriler, tedarikçiler, dağıtım kanalındaki her bir işletmenin sistem entegrasyonları ile birbirine bağlı olmasını da ifade etmektedir. Sistemlerin fonksiyonelliğini arttırmak amacıyla birçok alt sistemin birbiriyle uyumlu olması gerekmekte olup, böylece üretimin daha verimli, daha esnek, hızlı ve sorunsuz olması beklenilmektedir (Gabaçlı ve Uzunöz, 2017: 157).

**Otonom Robotlar (Autonomous Robots):** Önceden programlanan görevleri ifa edebilen elektro mekanik cihazlar, robot olarak adlandırılmaktadır. Robotlar direkt olarak bir operatörün kontrolünde çalışabilmelerinin söz konusu olduğu gibi, bir bilgisayar programı vasıtasıyla bağımsız biçimde de çalışabilmektedirler (Ebso, 2015: 20).

Akıllı robotlar esnek üretim ortamlarında diğer makinelerle, malzemelerle ve bileşenlerle etkileşime geçerek üretkenliğin artışı sağlayacaktır. Günümüzde akıllı robotlar en çok endüstriyel alanlarda kullanılmaktadır. Modern literatürde akıllı robot teknolojisi, robotik veya mekatronik ismiyle de adlandırılmaktadır. Mekatronik kelimesi ilk kez Japonya'da kullanılmış, mekanik ve elektronik kavramlarının birleştirilmesinden oluşmuştur. Sonuç olarak Akıllı Robotlar imalat sanayisinin hemen hemen tüm faaliyet alanlarında kullanılmakla birlikte sıklıkla otomotiv sanayisinde kullanılmaktadır (Davutoğlu vd., 2017: 554).

**Arttırılmış Gerçeklik (Augmented Reality- AR):** En yalın biçimde tanımlayacak olursak bilgisayarda oynanan video oyunlarının daha gelişmiş versiyonudur. AR bilgisayarların ürettiği; ses, video, grafik ya da GPS verileriyle zenginleştirilerek kullanıcıların hissiyatlarını etki edecek seviyeye getirebilen sanal ortamda canlandırılan elemanların, gerçek alanda birleştirmekte ve kullanıcıya yeni algılama ortamı yapmaktadır (Eldem, 2017: 13-14). Örneğin; Bir araba yarışı oyununda arttırılmış gerçeklik sayesinde kullanıcılar asla kaza yapmak istemez. Bundan ötürü oyunun sizde yarattığı hisler o kadar yoğundur ki kaza sırasındaki savrulmadan tutunda, üzerinize doğru gelen cam parçalarına kadar her şeyi hissetmeniz mümkündür (www.endustri40.com, 20.02.2019).

**Simülasyon (Simulation):** Ürün ve malzemelerin ve de üretim süreçlerinin tasarımı sırasında üç boyutlu şekilde gerçek zamanlı verilerin vasıtasıyla oluşturulan sanal modele denir. Başka bir ifadeyle teknik bazda gerçek dünya vetiresi ya da sisteminin çalıştırılmasının zaman bakımından taklit edilmesi şeklinde tanımlanır. Bu kapsamda simülasyon sistem nesnelere üzerinde tanımlanan ilişkileri kapsayan süreçlerin dijital bir modeli olarak ifade edilir. Sanal olan bu modelde; makineler, ürünler ve insanlarla birlikte fiziksel dünyanın sanal gerçeklik şekli oluşturulur. Bu durumda operatörler, üretim hattını izleyecek olan ürünün üretim safhasından önce sanal anlamda test edilebilmesi ve en uygun kurulum ile kalitede gelişme sağlayabilmesine imkan tanıyacaktır (Davutoğlu vd., 2017: 553).

**Siber-Fiziksel Sistemler (Cyber- Physical Systems- CPS):** Üretimin ana unsurlarını; gözlemlene, koordinasyon ve kontrolün, hesaplama ve iletişimin birlikte oluşumu ile ortaya konulan karma teknolojinin yönettiği sistemler bütünüdür. Başka bir deyişle, fiziksel sistemleri siber teknolojiyle birleştirme yoluyla daha akıllı bir şekle dönüşmesi sağlanmaktadır. Dolayısıyla sürecin bütünü siber-fiziksel sistemler olarak ifade edilmektedir. Siber teknolojinin makinelerle arasındaki birleşme bizi farklı boyuta taşıyarak nano-teknoloji ile tanıştırmaya imkan vermiştir (Ebso, 2015: 18).

**Bulut Bilişim Sistemi (Cloud Computing):** Bilişim aygıtlarını kendileri arasında ortak bilgi paylaşımında görev yapan hizmetlere verilen genel isme denilmektedir. Yani sahip olunan bütün uygulamanın, programın ve verilerin sanal bir sunucu üzerinde başka bir deyişle bulutta depolanması ve internete bağlanması halinde cihazlar vasıtasıyla bilgilere, verilere, programlara kolayca ulaşma imkanı yaratan hizmetlerin bütününe denmektedir. Kısacası, ana sunucudaki yazılım ve bilgilerin paylaşımına olanak vererek mevcut bilişim hizmetinin bilgisayarlar ve diğer aygıtlardan elektrik dağıtıcılarına aynı bir biçimde bilişim ağı üzerinden her türlü veri ve bilgi dağıtılmasına olanak veren bir sistemdir (Davutoğlu vd., 2017: 552).

**Büyük Veri (Big Data):** Son zamanlarda internet kullanımının yaygınlaşması ve teknolojik gelişmelerin hızının artmasıyla beraber günde takribi olarak 2,5 kenttrilyon (10<sup>18</sup>) byte veriye ulaşabilmektedir. Bu sayının gelecek 10 yıl içerisinde 50 katına çıkması tahmin edilmektedir. Big data; sosyal medya yayınları, internet istatistikleri, sistem logları, GSM operatörlerinden sağlanan arama kayıtları, , RFID etiketleri ve sensörlerden (IoT) elde edilen bilgiler, bloglar gibi çok fazla bilgidir oluşmaktadır (Eldem, 2017: 15).

Diğer bir ifadeyle; Big data; fotoğraf, sosyal medya paylaşımları, video, blog ve log dosyaları, ağ günlükleri gibi farklı kaynaklardan sağlanan tüm verinin, anlamlı ve işlenebilir şekle dönüştürülmüş şekli olarak ifade edilmektedir (Gabaçlı ve Uzunöz, 2017: 156).

Big data, servis-bakım sürecinde kolaylık sağlarken üretim maliyetleri düşürülebilmesi söz konusudur. Özet olarak, müşteri beklentilerinden tutun da pazar hareketlerine kadar bütün konuda analizleri ve öngörülerini kolaylaştırarak karar verme süreçleri ve değer zincirleri iyileştirmektedir (Eldem, 2017: 15). Günümüzde el ile yapılan işlemler büyük veriyle birbirinin

yerine geçtiği takdirde bazı işleri gereksiz kılabilir fakat bununla birlikte de güncel olarak bulunmayan yeni meslek ve fırsat kategorileri ortaya çıkarabilir (Schwab, 2016: 156-157; Bulut ve Akçacı, 2017: 58).

### 3. Muhasebe Mesleği ile Endüstri 4.0 İlişkisi

Meslek, insanın hayatını sürdürebilme amacı için çalıştığı ve genel olarak sıkı bir eğitim, bilgi birikimi ve çalışma doğrultusunda tercih edilen ve alakalı olarak yetenekleri geliştirmeyi gerekli kılan ve tüm bu sürecin nihayete ulaştığında ise kişilerin kazandığı unvana verilen isim olarak ifade edilir (Allahverdi ve Kuzucu, 2015: 773).

Bir işin meslek kabul edilebilmesi için gerekli bazı özelliklere muhasebe mesleği sahiptir. Bir işin meslek olarak nitelendirilebilmesi amacıyla bazı ölçütleri karşılaması gerekir. Bunlar (Marşap, 1996: 119);

- Karmaşık ve sürekli gelişen bir bilgi yapısını içeriyorsa,
- Uygulamada ortaya çıkan problemlerin çözümünde mesleki yargı kullanılıyorsa,
- Kamu yararına çalışacak mesleki bir sorumluluk içeriyorsa meslek olarak kabul edilmektedir.

Bir işletmedeki mali nitelikli olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen, analiz edip yorumlayan ve bu bilgilere ihtiyaç duyan ilgililere rapor eden kişilere muhasebeci olarak ifade edilmektedir (Yürekli ve Gönen, 2015: 304).

16 Haziran 1989 tarihinde 3568 sayılı yasa ile ülkemizde muhasebe meslek mensupları üç ayrı grupta toplanmıştı. 01.05.2008 tarihine gelindiğinde ise; 3568 sayılı Kanunun TBMM Genel Kurulunda, serbest muhasebeciliği kaldırmak amaçlı kanun ile serbest muhasebecilere mali müşavir olma hakkı sağlayan kanun tasarısı kabul edildi. Bu kanun düzenlemesiyle beraber Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda değişiklik yapmak hususunda, yeni Ticaret Kanunu ve Basel-2 kriterlerinin uygulamada söz konusu olmasıyla birlikte, işlevlerini kaybedecek olan serbest muhasebecilerin vaziyeti yeniden düzenlenmiştir. Kanunun adında ki, “Serbest muhasebecilik” ibaresi kaldırılıp “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” kapsamında değişiklik yapılmıştır (Kaya ve Yanık, 2011: 295).

Günümüz iş hayatında muhasebe mesleği önemli bir yeri bulunan ve toplumsal bir kurum olan bir meslek olarak ifade edilmektedir. Bundan ötürü bu meslek, değişen ve gelişen günümüz koşullarında bilgiye en hızlı uyumu gerçekleştirmek zorunda olan mesleklerdendir. Son dönemlerde özellikle gerçekleşen iktisadi gelişmelerle paralellikte olan, en kıymetli ürün şekline dönüşen bilgi, karar verici mercilere değer kazandırmak amacıyla kullanılabilmesi söz konusudur. Her sahada vukuu bulduğu gibi, bu durumun muhasebe sahasında da ortaya çıkması, muhasebe mesleğinin en ehemmiyetli çıktısı namına kabul görülmektedir. Niteliği ve görevi ne olursa olsun, sorumluluk alanları göz önünde bulundurulduğunda birbirinden farklı bilgi kullanıcıları için bilgi üreten ve bu mesleği yapanların, bahsi geçen bu süreci gerçekleştirebilmesi amacıyla belirli bir birikime ve eğitime sahip olması lazım gelir (Yürekli ve Gönen, 2015: 304).

Günümüzde endüstri 4.0 etkilerinin yavaş bir şekilde oluşmaya başlaması bir dönüşüm sürecini ifade etmesi sebebiyle, muhasebe ve de muhasebe eğitimi üzerinde de etkiler göstermesi beklenmektedir. Endüstri 4.0'ın dayandığı, özellikle nesnelere interneti gibi internet ve iletişim kavramına yeni boyut kazandıran olgu, üretimin her safhasında fiziksel nesnelere birbirleriyle ve insanlarla iletişim halinde olması iş akışlarında önemli etkiler doğuracaktır (Yürekli ve Şahiner, 2017: 157).

İşletmelerin finansal ve finansal olmayan verilerinin kayıt ve analiz edilerek raporlanması gelecekte daha da hızlı ve karmaşık bir duruma dönecektir. Bu süreçten sorumlu olan şirket yöneticileri ve mali işler sorumluları, endüstri 4.0 ile değişen iş yöntemlerine uyum sağlayacak yeni donanımlara sahip olmalıdır. Nesnelere de birbirleriyle iletişime geçmesi sonucu muhasebe işlemlerinde emek gücünün azalması ile geleneksel muhasebe yaklaşımı da bir değişim sürecine girecektir. Kaydedilen bilgi işletmelerde büyük veri tabanları oluşturmaktadır. Kullanılabilir anlamlı bilgiye erişmek ve bilgi kullanıcılarına zamanlı ve faydalı bilgi sunmak bir uzmanlık işidir. Bu nedenle teknolojiyi kullanabilen, sistem tasarlayıcısı muhasebe mühendislerine ihtiyaç vardır (Erturan ve Ergin, 2018: 155).



Muhasebe mesleğinin bu teknolojik gelişmelerden etkilenmemesi doğal olarak mümkün değildir. İstihdamın geleceği üzerine ABD’de yapılan bir çalışmada 702 meslek grubu için gelecekte bu mesleklerin teknolojiye uygunluğu araştırılmıştır. Teknolojik gelişmeler sonucu risk altında olan meslek grupları ve bu mesleklerin bilgisayarlaşma olasılığı ile ücretler ve eğitim düzeyi arasındaki ilişkiler sorgulanmıştır. Araştırmada elde edilen bulgulara göre muhasebe mensupları teknolojinin gelişmesinden en çok etkilenen meslek grupları arasında yer aldığı görülmektedir (Schwab ve Samans, 2016).

Nesnelerin İnterneti sayesinde geleceğin işletmelerinde envanter faaliyetleri bazında; stok siparişleri, depo sayımları ve bunların kontrolleri ayrıca fiziki varlıkların tamlık ve doğruluğu, fiziki varlıklara ilişkin amortisman süre ve tutarları, alış ve satışların takipleri gibi bir çok faaliyetin denetimi insan faktörü olmadan yapılması mümkün olacaktır. Ödeme şekillerinde de değişim olacak, nakit ödeme işlemi olmadan kasiyersiz yazar kasalar neticesinde nakit kavramının ortadan kalkması sebebiyle kasa vb. parasal varlıkların denetim faaliyetlerine lüzum kalmayacak, banka mutabakatları bilgi şeffaflığı olması nedeniyle kolay bir biçimde aşılabacak ve bir çok denetim olayları ortadan kalkması muhtemel olacaktır. Böylece kayıt dışılığı önlemek maksadıyla elektronik uygulamalara daha fazla önem verilecektir. Faturalar otomatik olarak müşterinin ve muhasebe sistemine düşecek ve eş güdümlü muhasebe kaydı yapmak mümkün olacaktır. Denetçiler geleneksel sistemde denetlenilen şirkete gidip görevini yapmakta iken, Endüstri 4.0 süreci faaliyette olduğunda bilgi eşgüdümü bir biçimde denetçiye iletilmesi sonucunda, kanıt toplama işlemi ile uğraşmadan elde edilen bilgilerin analizi ile ilgilenecektir (Kablan, 2018: 1570).

Siparişe ait ödeme işlemi ise banka üzerinden izlenerek işletmenin kayıt sistemine yüklenecektir. Hazırlanan siparişler, işletmeden müşterilere ulaştırılmak üzere kargo şirketine teslim edilecektir. Teknolojik gelişmeler ilerledikçe üç boyutlu yazıcılar aracılığıyla her müşteri aynı zamanda üreticiye dönüşecek ve satın aldığı ürünleri yazıcı aracılığıyla elde edecektir. Geleneksel sistemde kargo şirketi, her sipariş için adres, teslim alacak kişi ve tahsilatın yapılıp yapılmayacağı gibi veriler kargo şirketi nezdinde oluşturulacak olan paketlerin üzerine borkodların eklenmesiyle lojistik süreç oluşturulur. Bu geleneksel yöntem birkaç sipariş için uygulanabilir. Fakat binlerce siparişin farklı kişi ve adreslere ulaştırılması gerektiğinde, bunların tek tek sisteme girilmesi ve muhasebe kayıtlarının yapılmasının oluşturacağı zaman kaybı ve hata olasılığı yüksektir (Erturan ve Ergin, 2018: 158).

Dijital üretim sürecinde, endüstriyel üretim makineleri sadece stokları (hammadde sürecinden mamul sürecine kadarki dönüşümde) üretmekle kalmamakta, aynı zamanda da stoklar makineler ile iletişime geçerek onlara ne yapmaları gerektiği yönünde bilgi aktarımında bulunmaktadır. Bu yeni sistemler ve endüstri 4.0 ile birlikte, geleneksel fabrikalar ve üretim sistemleri yerlerini akıllı fabrikalara ve akıllı üretim sistemlerine bırakmaktadır. Endüstri 4.0 ile birlikte akıllı fabrikalar tek bir ağdan birbirleri ile haberleşecek ve böylece bir bütün olarak sistem kendiliğinden organize olma becerisine sahip olacaktır. Akıllı fabrikalarda üretilen veriyi depolamak için bulut sistemi kullanılacaktır. Bu sistemin işlemesi yüksek hızlı internet erişimiyle mümkündür (Erturan ve Ergin, 2018: 159).

Dijitalleşme ve yapay zeka sistemi muhasebe mesleğini ve dolayısıyla meslek mensuplarını da etkilemesi muhtemel iken, yeni fırsatları da oluşturmaya devam edecektir. Dijitalleşmeyle muhasebe meslek mensupları daha üretken ve yetkin hale gelmesinin yanında daha fazla müşteriyle başa çıkabilecek ve müşterilere daha fazla katma değer sunabilecektir. Teknoloji, yapay zeka sistemlerini muhasebecilerle buluşturarak birlikte çalışmalarını zaruri hale getirecektir. Yapay zeka sistemler vasıtasıyla gelecekte muhasebe meslek mensupları kısa sürede çok fazla miktarda olan veriyi doğru bir şekilde analiz etmesi mümkün olacaktır. Geleceğin muhasebecileri, bir müşterinin kayıtlarını ve vergi hesaplamalarını yapan ve doğruluğunu kontrol eden kişi olmayacak, firmaların işlerini sürdürebilmesi için gelecek için planlar yapan ve mühim iş kararlarının verilmesinde yardımcı olan kişiler olacaktır. Gelecekte muhasebe meslek mensuplarının başarılı olabilmeleri için iş danışmanı olarak rollerini yeniden tanımlamaları ve teknolojiyi benimsemeleri ve de yeni bilgi becerileri yönetmeleri gerekmektedir (Tekbaş, 2018:2).

Endüstri 4.0 sürecinin yaratacağı etki mevcut aşamada tam olarak tahmin edilememektedir. Görüşümüze göre, muhasebenin; kaydetmek, sınıflamak, özetleme ve raporlama fonksiyonlarının endüstri 4.0 ile birlikte iş dünyasında yer alan insansı makineler (akıllı makineler), öğrenen ve kendini revize eden sistemler, akıllı üretim sistemleri, akıllı raf sistemleri, akıllı

depolar, akıllı tedarikçiler, akıllı müşteri, akıllı stok vb. ile üretilen verilerin tam zamanlı olarak kaydedilen bir muhasebe sistemi kurulacağını savunmaktayız. Muhasebecinin bu akıllı sistem içinde sistemi tasarlayan ve bilgi kullanıcılarına sistemi kaydedip süreci tamamladığı ve rapor haline getirdiği verilerin analiz ve yorumunu yapabilen kişi olarak yerini alacağını düşünmekteyiz (Erturan ve Ergin, 2018: 162).

Endüstri 4.0 ile birlikte muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken yeterlilikler de değişim gösterecektir. Muhasebe sisteminin geçireceği dönüşüm ile “mali mühendisliğe” veya diğer bir deyişle “muhasebe mühendisliğine” geçiş sürecine doğru gidilmektedir. Bu açıklamalar doğrultusunda Endüstri 4.0 ile birlikte, geleneksel muhasebeden, “Yalın Muhasebe” kavramına doğru bir geçiş söz konusudur da diyebiliriz (Kablan, 2018: 1568). Yalın Muhasebe; muhasebe organizasyonunda, ticari bilgi ve belgelerin düzenlenmesinde ve arşivlenmesinde, finansal olay ya da işlemleri kaydetmekte, mali raporların hazırlanmasında ve denetiminde, özetle muhasebe ile alakalı tüm işlemlerde sıfır hata hedefi esas alınıp, daha hızlı, kolay, yararlı ve de daha düşük maliyetli vb. yol ve yöntemlerin bulunup bulunmadığını araştırmak, bulmak ve uygulamaktır (Can ve Güneşlik, 2013: 19).

Ticari hayattaki en belirgin teknolojik dönüşüm, endüstri 4.0 olarak tanımlanan dijital iş yapma ve üretim sürecidir. Bu sürecin sonunda; canlı, cansız, fiziksel ve fiziksel olmayan tüm nesnelerin birbiri ile iletişime geçmesi, otonom şekilde süreçlerin yönetilmesi hedeflenmektedir. Bu süreçte, muhasebe meslek mensuplarının geleneksel yöntemler ile iş yapmaya devam etmeleri gerçekliğini yitirecektir ve yitirmektedir (Erturan ve Ergin, 2018: 163). Hayatın olağan akışı değiştiği ve değişeceği için dünün yöntemlerini kullanmak, düne dair ne varsa düne kalan bu devrimde değişime ve dönüşüme direnmek olacaktır ve izlenen gelişmeler eski yöntemlerle devam edilebilirliği neredeyse tamamen sınırlandırmıştır.

#### 4. Sonuç ve Değerlendirme

Teknolojik gelişmeler ve bunların uzantısı niteliğinde olan dijitalleşmiş, yirmi birinci yüzyılın bilgi çağı olarak adlandırılmasındaki en önemli unsurlardandır. Dijitalleşme hemen hemen her alandaki meslekleri etkisi altına alarak mesleklerin yapısının ve işleyişinin hızlı bir şekilde değişmesine neden olmuştur ve olmaktadır. Aynı zamanda muhasebe meslek mensuplarının da çağın ihtiyaçlarına göre kendilerini yenilemelerini zorunlu kılmıştır (Tekbaş vd, 2018: 236).

Endüstri 4.0 ile birlikte yaşanan dijitalleşme sürecinde, ticari hayatta katma değer üretmeye devam edebilmesi için, muhasebe mesleğinin yeni bir tanıma ve yeni bir görev tanımlamasına gereksinimi bulunmaktadır. Muhasebe, endüstri 4.0 ile birlikte gelecekte teknolojiye en hızlı uyum sağlayacak mesleklerden birisidir (Erturan ve Ergin, 2018: 162). Muhasebe mesleğinin Endüstri 4.0 ile entegre olmasıyla beraber, hata ve hile olasılığının azalması imkanı doğacak ve daha kapsamlı, güvenilir, şeffaf ve gerçek zamanlı bilgi ihtiyacının karşılanması sonucunda finansal raporların daha sağlıklı olarak hazırlanması mümkün olacaktır (Kablan, 2018: 1576). Finansal tabloların eş zamanlı olarak daha gerçeği gösterir hale gelmesi de kuvvetle muhtemeldir.

Gelecekte belki de her işletmenin bir dijital ikizi (yazılımı) oluşturulacak ve bu ikiz sayesinde muhasebeci; sistem tasarımcısı ve danışman olarak yerini alacaktır. Muhasebe meslek mensubu, kendi çalışma ortamından işletmeye gitmeden verileri denetleyebilecektir. Veri güvenliği açısından akıllı sistemler ulaşım için işletmenin muhasebecisi ya da denetçisi olduktan sonra kendisine verilecek olan özel bir şifre ile ulaşım sağlayacaktır. Muhasebeci işletmeyle çalışmaya devam ettiği süre içinde sistem tarafından her kullanım için yeni bir şifre oluşturularak kendisine gönderilmesi sağlanabilir. İşletme veri sistemine kontroller konularak erişim sınırlaması yaparak bilgi kullanıcılarının kullanımı sınırlandırılabilir. Daha çok teknoloji ile daha çok danışmanlık hizmetine dönüşecek olan muhasebenin, geleneksel kayıt fonksiyonunun dışında, danışmanlık ve denetim alanında hizmet vereceğini öngörebiliriz (Erturan ve Ergin, 2018: 162).

IoT aracılığıyla her şeyin birbirine bağlanması sonucu her şey birer bilgi ileticisi konumuna gelecektir. Bunun sonucunda da büyük veri denilen ölçülemeyecek sayıda veri üretilecektir. Bu verilerin analiz edilmesiyle bilgi; doğru, yerinde ve zamanında ihtiyaçlara cevap verir hale gelecektir. Böylelikle finansal raporlar da kullanıcıların ihtiyaçları doğrultusunda şekillenecek ve en önemlisi işletmenin finansal durumunun gerçeğe uygun bir şekilde raporlanmasına hizmet edecektir (Özden, 2018: 1648).

İşletmeler ve muhasebe meslek mensupları iç içe çalışmalı, kayıt ve vergisel sorunlar haricinde, daha çok analiz ve yorum ve de stratejik planlanma hususunda işletmelere destek sağlayacak bir eğitimi bulunmalıdır. İyi derecede istatistik, matematik ve teknoloji bilgisine sahip olması gerekir. Ulaştığı verileri anlamlı bilgiye dönüştürmeli ve danışmanlık hizmeti verebilmelidir. Çok yakın bir gelecek zamanda, kendi ofis ortamında çalışarak işletme içinde sanal gezintiler yaparak sanki işletmenin içindeymişcesine denetim yapma imkanına sahip olacaktır. Sanal asistanlar desteğiyle, artırılmış gerçeklikten faydalanarak işletmenin daha önce karşılaştığı sorunlar, davalar, işlemler, stok sayımları, depo giriş-çıkışlarını görüntülemesi mümkün olacaktır (Erturan ve Ergin, 2018: 164).

Muhasebe mesleğinde ilerlemek isteyen meslek mensupları, alacakları temel muhasebe eğitiminin haricinde, dijitalleşen iş süreçleri kapsamında daha çok teknoloji donanımlı olmalı, sistem tasarlamalı ve proaktif bir yaklaşım ile sistemde oluşma ihtimali bulunan hatalara çözüm getirebilecek analitik zekâsı yüksek kişiler olmalıdır (Erturan ve Ergin, 2018: 164).

Muhasebe meslek mensuplarının geleceği ve teknolojik değişimleri benimseyebilmeleri için bazı öneriler şu şekilde sayılabilir (Tekbaş, 2018: 3): Meslek örgütleri teknolojik yenilikleri teşvik etmeli ve desteklemelidir, Siber risk ciddiye alınmalı ve programlanmalıdır, Muhasebe endüstrisinin her alanında dijital sistemler kullanılmalıdır, Muhasebe mesleği eğitim altyapısının, dijital devrim için hazır olması sağlanmalıdır, Muhasebe endüstrisinin, yeni teknolojik becerilere sahip daha çevik bir işgücüne ihtiyacı olacaktır, Muhasebe meslek mensupları için doğru ve etkin iletişim önemli hale gelecektir, Teknoloji, muhasebe meslek mensuplarının müşterileri için daha yüksek düzeyde analiz ve danışmanlık yapmalarını sağlayacaktır, Muhasebe meslek mensupları, mühendislik yeteneklerinin yanı sıra eleştirel düşünme, duygusal zeka, yaratıcılık, güçlü sunum ve iletişim becerileri alanında kendilerini geliştirerek geleceğe hazırlayabilmelidirler ve muhasebe mesleğinin dijital devrimi benimsemesi için yeni bir modellemeye olan ihtiyacı zorunludur.

E-Defter, E-Fatura, E-Mühür, e-İmza vb. gibi şu an muhasebe sistematığının reel akışı içinde var olmaya başlamış olan uygulamalar ilerleyen günlerle birlikte artarak ve gelişerek varlığını devam ettirecektir. Değişmeyen tek şey değişimin kendisi olduğunu belirten düşünce insanı acaba bugünleri mi kasetmişti? Ve bugünleri görseydi eğer söylediği sözü nasıl güncellerdi? Bunu bilmiyoruz ama vukuu bulan bu gelişmeler ve değişimler muhasebe bilimini ve bu bilimle hayatlarını idame ettirmenin bir gereği olan mesleki faaliyetle işgal ederek ilgilenen ve sürdüren toplum kesimini de derinden etkileyecek ve güncellenmek zaruretiyle karşı karşıya bırakacaktır.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamışlardır.

## **Kaynakça**

- Allahverdi, M. ve Kuzucu, S. C., (2015). Önlisans Muhasebe Bölümü Mezunlarının Meslek Standardı Problemi ve Bir Standart Önerisi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(39), 770-778.
- Bulut, E. ve Akçacı, T., (2017). Endüstri 4.0 Ve İnovasyon Göstergeleri Kapsamında Türkiye Analizi. *ASSAM Uluslararası Hakemli Dergi (ASSAM - UHAD) ASSAM International Refereed Journal*, 7, 50-72.
- Can, A. V. ve Güneşlik M. (2013). Yalın Yönetim Felsefesinin Önemli Bir Boyutu Olarak Muhasebede Yalınlaşma Düşüncesi Ve Bir Yalın Muhasebe Uygulaması Örneği: "Kendine Faturalama". *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 1-22.
- Davutoğlu, N. A., Akgül B. ve Yıldız E., (2017). İşletme Yönetiminde Sanayi 4.0 Kavramı İle Farkındalık Oluşturarak Etkin Bir Şekilde Değişimi Sağlamak. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 5(52), 544-567.
- Ebso, (2015). Sanayi 4.0. *Ege Bölgesi Sanayiciler Odası, Araştırma Müdürlüğü*, 1-53.
- Eldem, M. O., (2017). Endüstri 4.0. *Tmmob Emo Ankara Şubesi Haber Bülteni*, 10-16.
- Erturan, İ. E. ve Ergin E., (2018). Muhasebe Mesleğinde Dijitalleşme: Endüstri 4.0 Etkisi. *The Journal of Academic Social Science*, 72, 153-165.
- Erturan, İ. E. ve Ergin, E., (2017). Muhasebe Denetiminde Nesnelerin İnterneti: Stok Döngüsü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 13-30.
- Gabaçlı N ve, Uzunöz M., (2017). IV Sanayi Devrimi: Endüstri 4.0 ve Otomotiv Sektörü. *3 nd International Congress on Political, Economic and Social Studies (ICPESS)*, 149-174.

- Kablan, A., (2018). Endüstri 4.0, “Nesnelerin İnterneti - Akıllı İşletmeler Ve Muhasebe Denetimi”. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı, 23, 1561-1579.
- Kaya, N. ve Yanık, R., (2011). Muhasebe Meslek Ahlakı, Etik Ve Müşteri Tatmini İlişkisi. *Ekev Akademi Dergisi*, 49, 293-306.
- Kıymaz, M. ve Can A. V., (2016). Bilişim Teknolojilerinin Perakende Mağazacılık Sektörüne Yansımaları: Muhasebe Departmanlarında Endüstri 4.0 Etkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı: CİEP Özel Sayısı, 107-117.
- Marşap, B. (1996). Muhasebe Mesleği, Fonksiyonları ve Meslek Mensuplarının Nitelikleri. *Yaklaşım Dergisi*, 37, 19-23.
- Müsiad, (2017). Endüstri 4.0 Ve Geleceğin Lojistiği 2017 Lojistik Sektör Raporu. İstanbul.
- Özden Altuk, V. E., (2018). Endüstri 4.0 Ve Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Etkileri. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Endüstri 4.0 ve Örgütsel Değişim Özel Sayısı, 23, 1639-1650.
- Schwab, K. (2016). Dördüncü Sanayi Devrimi. Çev. Zülfü Dicleli, Optimist Yayıncılık, İstanbul.
- Schwab, K. Ve Samans, R. (2016). “World Economic Forum: The Future of Jobs Report”, <http://reports.weforum.org/future-of-jobs-2016/> (01.02.2019).
- Şener, S. ve Elevli, B., (2017). Endüstri 4.0’da Yeni İş Kolları ve Yüksek Öğrenim. *Mühendis Beyinler*, 25-37.
- Tekbaş, İ., (2018). 2050’de Muhasebe Endüstrisi. [https://www.researchgate.net/publication/328127417\\_2050'de\\_Muhasebe\\_Endustrisi\\_-\\_Harvard\\_Business\\_Review\\_Turkiye\\_Ismail\\_TEKBAS](https://www.researchgate.net/publication/328127417_2050'de_Muhasebe_Endustrisi_-_Harvard_Business_Review_Turkiye_Ismail_TEKBAS)
- Tekbaş, İ., Kurnaz, E. Ve Azaltun, M., (2018). Dijital Muhasebe Okuryazarlığı: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma. *5th International Congress on Accounting and Finance Research (ICAFR'18)*, Seferihisar, İzmir.
- Yücel, F. (2004). Sürdürülebilir Kalkınmanın Sağlanmasında Çevre Korumanın ve Ekonomik Kalkınmanın Karşılıklı ve Birlikteliği. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 11(11), 100-120.
- Yürekli, E. ve Şahiner, A., (2017). Muhasebe Eğitimi Ve Endüstri 4.0 İlişkisi. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 55, 152-162.
- Yürekli, E., Gönen, S. (2015). Muhasebe Meslek Mensuplarının Nitelikli Meslek Mensubu Yetiştirilmesine Yönelik Önlisans Programından Beklentileri. *KAÜ İİBF Dergisi*, 6(10), 301-316.
- <https://www.endustri40.com/endustri-tarihine-kisa-bir-yolculuk/>
- <https://proente.com/nesnelerin-interneti-nedir/>
- <https://www.endustri40.com/artirilmis-gerceklik-augmented-reality/>

# Özkaynağa Dayalı ve Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödemelerin Finansal Performansa Etkileri

## Impacts of Equity Settled and Cash Settled Share-based Payments on Financial Performance

Çağrı Aksoy Hazır<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Arş. Gör. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: Ç.A.H. 0000-0003-1172-1412

### ÖZ

TFRS 2 – Hisse Bazlı Ödemeler Mart 2006’da yayımlanmış olup, tüm hisse bazlı ödeme şekillerinin muhasebeleştirilmesi ve ölçümüne ilişkin ilkeleri tanımlamaktadır. Standart, çalışanlar ve üçüncü kişilerle nakde, özkaynağa veya diğer varlıklara dayalı olarak yapılan işlemlerde geçerlidir ve tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin gerçeğe uygun değere dayalı olarak, mal veya hizmet edinildiğinde muhasebeleştirilmesini gerektirmektedir. Bu çalışmada özkaynağa dayalı ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin TFRS 2’ye göre muhasebeleştirilmesi analiz edilmiş ve özkaynağa veya nakde dayalı hisse bazlı ödemelerin uygulanmasının finansal etkileri incelenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** Hisse Bazlı Ödemeler, Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödeme, Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödeme, Finansal Performans

### ABSTRACT

TFRS 2 – Share-based Payments were issued in March 2006 and prescribes the measurement and recognition principles for all share-based payment transactions. It applies to transactions with employees and third parties, whether settled in cash, or other assets or equity instruments and requires entities to recognize all share-based payment awards in the financial statements based on fair value when the goods and services are received. In this study, the accounting of equity settled and cash settled share-based payments were analyzed according to TFRS 2 and the financial effects of the application of equity settled or cash settled payments were investigated.

**Keywords:** Share-based Payment, Equity Settled Share-based Payment, Cash Settled Share-based Payment, Financial Performance

Başvuru/Submitted: 26.04.2019 Revizyon Talebi/Revision Requested: 10.06.2019 Son Revizyon/Last Revision Received: 17.06.2019 Kabul/Accepted: 12.07.2019



Sorumlu yazar/Corresponding author: Çağrı Aksoy Hazır / cagri.aksoy@marmara.edu.tr

Atıf/Citation: Aksoy-Hazır, Ç. (2019). Özkaynağa dayalı ve nakde dayalı hisse bazlı ödemelerin finansal performansa etkileri. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 47-66. <https://doi.org/10.26650/MED.2019558225>



## EXTENDED ABSTRACT

Share-based payments as shares or share options are common features of employee remuneration. Suppliers, who provide professional services, can also be paid by issuing shares or share options. Share-based payments become an important way of binding employees to a company, where the key asset is staff and aligning the employees' interests with those of the shareholders. Those kinds of payments became a larger component of employee and executive compensation especially in biotechnology and information technology sectors.

A share-based payment is the transaction, in which a company pays for goods or services either by transferring its own equity instruments to the counterparty, or by paying an amount of cash that is based on its own share price. IFRS 2 specifies how companies should account for goods or services received in exchange for share-based payments. In IFRS 2, three types of share-based payment transactions are identified.

- Equity settled share-based payment transactions, in which the company pays for goods or services by issuing equity instruments such as shares or share options.
- Cash settled share-based payment transactions, in which the company pays for goods or services in cash, but the amount to be paid is based on the price of the company's equity instruments (shares or share options).
- Share-based payment transactions with cash alternatives, in which the company receives goods or services and either the company or the supplier of the goods and services has a choice of the entity settling the transaction in cash or by issuing equity instruments.

In practice, companies have an interest in using equity settled share-based payments or cash settled share-based payments. This study focuses on the recognition and measurement of equity settled and cash settled share-based payment transactions and investigates their financial effects. How and when the company measures the transactions or whether the company must remeasure the transaction, all depend on whether the transaction is equity settled or cash settled. Equity settled share-based payment transactions require a measurement that reflects the price of the shares or share options at the grant date. The measurement of equity settled share-based payment transactions cannot be updated after the grant date in order to reflect the changes in share price. However, for vesting conditions a company should update the measurement to reflect the changes in its employee number estimates. No adjustments can be made based on market conditions. Share-based payment cost is recognized over the vesting period, with a corresponding entry in equity. This cost can be recognized as an expense or capitalized as an asset if the general asset-recognition criteria are met. Cash settled share-based payment transactions are measured at the fair value of the liability and recognized as an expense or capitalized as an asset if the general asset-recognition criteria are met. The liability to pay cash is measured on a basis that reflects the price of the share or share option. In order to reflect the changes in the price of share or share option, the subsequent measurement should be updated at each reporting period. Changes in the measurement of the liability are reported in profit or loss and remeasurements during the vesting period are only recognized to the extent that services have been received.

The choice of share based payments transactions is relevant for economic decisions of the companies and for the assessment of stewardship by management. In this study, recognition and measurement of equity settled and cash settled share-based payment transactions were analyzed and the financial effects of the application of both the equity settled and cash settled share-based payment transactions were examined through two case studies. Five financial ratios were calculated in order to investigate the financial effects of the different share-based payment transactions. The classification of share-based payment transactions (equity settled or cash settled share-based payment) changes the magnitude of the key liquidity and profitability ratios of the companies. Equity settled share-based payment transactions are more suitable for immature companies with low liquidity, which prefer debt financing, whereas cash settled share-based payment transactions are more favorable for the companies which prefer equity financing and cannot benefit from the leverage effect.

## 1. Giriş

Hisse bazlı ödeme işlemleri çalışanlara ya da mal veya hizmet edinilen tedarikçilere sunulan ödeme biçimleridir. Çalışanlara sunulan hisse bazlı ödemeler çalışanların sadakatini artırmak ve performanslarını yükseltmek amacıyla kullanılan bir araç iken, tedarikçilere sunulan hisse bazlı ödemeler ise bir finansman aracı olarak nitelendirilebilir. İlk olarak Amerika'da faaliyet gösteren işletmeler tarafından kullanılan hisse bazlı ödemeler, Avrupa Birliği ülkelerinde faaliyet gösteren işletmelerde ve özellikle son yıllarda Almanya'da da kullanımı artan ödeme biçimleridir. Bu tür ödeme işlemleri daha önceleri yalnızca büyük işletmeler ya da grup işletmeleri tarafından kullanılmakta iken, günümüzde girişim işletmeleri tarafından da tercih edilmeye başlanmıştır (Hayn, 2018). Türkiye'de ise kullanımı sınırlı olup, borsaya kote işletmeler arasından yalnızca Türk Telekomünikasyon A.Ş. tarafından kullanılmaktadır (Türk Telekomünikasyon A.Ş. Bağımsız Denetim Raporu, 2018).

Hisse bazlı ödeme işlemlerinin işletmeler açısından niteliği yalnızca tedarikçi ve çalışanlara sağladığı faydaları açısından değil, işletmelerin finansal raporlamalarına ve finansal performanslarına etkileri açısından da önem arz etmektedir. Hisse bazlı ödeme işlemleri "UFRS 2 – Hisse Bazlı Ödemeler" standardında düzenlenmiş olup, standartta ilgili işlemlerin muhasebeleştirilmesi, ölçümü ve raporlanmasına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Türkiye'de de bu işlemlerin muhasebeleştirilmesine yönelik düzenlemeler TFRS 2 – Hisse Bazlı Ödemeler'de sunulmuş olup, standart 31.03.2006 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

Standartta sunulmuş olan hisse bazlı ödeme işlemleri üç biçimde gerçekleştirilebilir; bunlar özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemeler, nakde dayalı hisse bazlı ödemeler ve nakit alternatifli özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemelerdir. Bunlar arasından uygulamada en fazla tercih edilenler özkaynağa dayalı ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleridir. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemelerde, çalışan veya tedarikçiye sundukları mal veya hizmetlere karşılık özkaynağa dayalı finansal araçların belirli bir zamanda belirli bir fiyattan elde etme hakkı tanınmaktadır. Nakde dayalı hisse bazlı ödemelerde ise özkaynağa dayalı finansal araçların fiyatlarına bağlı olarak çalışan veya tedarikçiye nakdi ödeme söz konusudur (Konold, 2012). Bu iki ödeme işleminde farklı muhasebeleştirme ve ölçme düzenlemeleri geçerlidir. Her iki ödeme işleminde de muhasebe politikaları ve finansal performansı etkileyebilecek ve muhasebeleştirme esnasında mutlaka göz önünde bulundurulması gereken değişkenler mevcuttur. Bunlar; özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerlerinin ölçümünde kullanılan opsiyon fiyatlama modelleri, hakediş koşulları, hakediş tarihi, hakediş dönemi ve hisse senedi fiyatlarının gelişimidir. (Sommer, Hofbauer ve Konold, 2009).

TFRS 2 çerçevesinde özkaynağa dayalı ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde çalışan veya çalışan olmayanlar ile ilgili elde edilen mal veya hizmete ilişkin tutar varlık kriterlerini sağlamadığı takdirde giderleştirilmelidir. Her iki ödeme işleminde de giderleştirilen tutarların işletmelerin ilgili dönem ve gelecek dönemlerde elde edeceği kar veya zararına doğrudan etkisi vardır (Wise, 2005). Özkaynağa veya nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde giderleştirilecek tutarlar gerçeğe uygun değer çerçevesinde tespit edildiğinden, giderleştirilecek tutarlardaki değişim doğrudan finansal performans göstergelerini etkiler. Değişkenlik gösterebilecek finansal performans göstergelerine bağlı olarak da işletmelerin çalışanlarına veya çalışan olmayanlara sunacağı hisse bazlı ödeme planlamalarının revize edilmesini gerektirir. (Shiwakoti ve Rutherford, 2010). Finansal performans göstergelerinin değişimi, çalışanlara veya çalışan olmayanlara sağlanacak olan özkaynağa ya da nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinden hangisi tercih edilecek olursa olsun, işletmelerin muhasebe politikaları ve finansal planlamalarının değişimini gerektirdiğinden ek maliyetlerin ortaya çıkması da kaçınılmazdır (Richter ve Schrader, 2017).

Standartta göre özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde giderleştirilecek tutarların karşılığı özkaynakta meydana gelen bir artış olarak raporlanır, nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde ise bu durum yükümlülüklerde meydana gelen bir artış olarak raporlanır (Emanuel, 2005). Ödeme işleminin çeşidinden bağımsız olarak elde edilen mal veya hizmet bedelinin giderleştirilmesi finansal performans göstergeleri arasında yer alan karlılık oranlarını ve ödeme işleminin çeşidine bağlı olarak mal veya hizmet bedeline karşılık muhasebeleştirilen özkaynak veya yükümlülüklerdeki artışlar ise bir diğer finansal performans göstergesi olan finansal yapı oranlarını etkiler. Özkaynağa ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme

işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde baz alınan özkaynağa dayalı finansal araçların (örneğin hisse senedi opsiyonlarının) kullanımı da gerçekleştiği takdirde nakit giriş ve/veya çıkışına neden olacağından, finansal performans göstergeleri arasında yer alan likidite oranları da etkilenir.

Bu çalışmada, akademik yazında yer alan hisse bazlı ödeme işlemlerinin TFRS 2'ye göre muhasebeleştirilmesinin yanı sıra, uygulamada en fazla tercih edilen ödeme işlemleri olan özkaynağa dayalı ve nakde dayalı hisse bazlı ödemelerin işletmelerin finansal performans göstergeleri üzerindeki etkilerinin ve ortaya çıkan farklılıkların incelenmesi hedeflenmiştir. Daha önceki çalışmalarda yalnızca ilgili hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilme farklılıklarına değinilmiş olup, her iki ödeme biçimi aynı şartlar altında uygulandığında işletmelerin finansal performans göstergeleri arasında yer alan karlılık, finansal yapı ve likidite oranlarına etkileri incelenmemiştir. Bu çalışma ile seçilecek hisse bazlı ödeme işleminin finansal performansa etkilerinin irdelenmesi aracılığı ile hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebe politikalarının belirlenmesinde öne çıkan bir etken olabileceğinin ortaya konması hedeflenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde standartta yer alan düzenlemelere yer verilmiş, üçüncü bölümde ise somut bir uygulama örneği iki farklı senaryo açısından ele alınarak, farklı hisse bazlı ödeme işlemlerinin işletmelerin finansal performanslarına etkileri belirli finansal oranlar çerçevesinde açıklanmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise özkaynağa ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesindeki farklılıklar özetlenmiş ve genel bir değerlendirme sunulmuştur.

## 2. Hisse Bazlı Ödemelerin Muhasebeleştirilmesi

Hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesi TFRS 2 - Hisse Bazlı Ödemeler'de düzenlenmiş olup, bu bölümde hisse bazlı ödeme işlemlerinde göz önünde bulundurulması gereken unsurlara ilişkin tanımlar, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmelerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

### 2.1. Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Kavramlar

Hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde öncelikle hisse bazlı ödeme biçiminin ve ilgili ödeme biçimine ait hakediş koşullarının belirlenmesi, ihraç tarihi, ihraç tarihindeki özkaynağa dayalı finansal araçların gerçeğe uygun değerleri, içsel değer ve hakediş döneminin tespit edilmesi gereklidir. Aşağıda bu unsurlara ilişkin standartta sunulan tanımlara yer verilmiştir.

- **Hisse Bazlı Ödeme Biçimleri:** Hisse bazlı ödeme işlemleri üç biçimde gerçekleştirilebilir. Bunlar; özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri, nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri ve nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleridir. “Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri”; işletmenin kendi özkaynağına dayalı finansal araçları karşılığında mal veya hizmet aldığı ya da mal veya hizmet temin ettiği tedarikçi ile yaptığı işlemi yerine getirme yükümlülüğünün olmadığı işlemlerdir. “Nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri”; mal veya hizmetlerin tedarikçisine nakit ödeme yapılması veya diğer varlıkların transfer edilmesi suretiyle bir borç yüklenerek işletmenin aldığı mal veya hizmete ilişkin bedelin, işletmenin veya diğer bir grup işletmesinin özkaynağa dayalı finansal araçlarının fiyatları üzerinden belirlendiği işlemleri ifade eder. “Nakit alternatifli hisse bazlı ödeme işlemleri” ise işletmenin mal veya hizmet alımını veya edinimini gerçekleştirdiği ve anlaşma hükümlerinin işletmeye ya da söz konusu mal veya hizmetin tedarikçisine, anlaşma konusu mal veya hizmet bedelinin nakit olarak veya özkaynağa dayalı finansal araçlar verilmesi suretiyle ödenmesi alternatiflerinden birini tercih etme imkânı sağladığı işlemlerdir (TFRS 2.2 ve TFRS 2.A).

Bu tanımlarda yer alan özkaynağa dayalı finansal araçlar hisse senetleri veya hisse senedi opsiyonlarını kapsamaktadır. Hisse senedi opsiyonu; hamiline belirli bir dönem için işletmenin hisse senetlerini sabit ya da belirlenebilir bir fiyattan elde etme yükümlülüğü değil, hakkını veren sözleşmeyi ifade eder (TFRS 2. A). Standart çerçevesinde hisse senedi opsiyonlarının değerlemesinde gerçeğe uygun değer dikkate alınmalıdır. Söz konusu gerçeğe uygun değer “TFRS 13 – Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü” standardında kullanılan tanımdan farklılık arz etmektedir (TFRS 2.6A).

- **İçsel Değer:** İçsel değer; karşı tarafın onaylama veya alma hakkının olduğu hisse senetleri ile karşı tarafın bu senetler için ödemesi gereken fiyat arasındaki farktır (TFRS 2.A). Daha açık bir ifade ile hisse senedi opsiyonunun gerçeğe uygun değeri ile kullanım fiyatı arasındaki fark içsel değerdir. Örneğin gerçeğe uygun değeri 3 TL olan bir hisse senedi üzerindeki kullanım fiyatı 1 TL ise, içsel değer 2 TL'dir. Kullanım fiyatı gerçeğe uygun değerden büyük ise, hisse senedi opsiyonu sahibi opsiyonun kullanımından vazgeçme hakkını kullanacağından, içsel değer negatif bir değere sahip olamaz (Lüdenbach ve Christian, 2015)
- **Hakediş Koşulu:** Hisse bazlı ödeme işlemleri kapsamında, karşı tarafa işletmenin nakdini, diğer varlıklarını veya özkaynağa dayalı finansal araçlarını almaya hak kazandıran hizmetleri işletmenin alıp almadığını belirleyen koşullara “hakediş koşulları” denir. Standartta hakediş koşulları iki şekilde sınıflandırılmıştır. İşletmeye hizmetlerin sunulması sırasında karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini tamamlamasını gerektiren koşullar “hizmet koşulu” olarak adlandırılırken, karşı tarafın belirli bir hizmet dönemini tamamlaması ya da karşı tarafın ilgili hizmeti sunma esnasında belirli performans hedeflerini karşılaması durumlarını gerektiren koşullar ise “performans koşulu” olarak ifade edilmektedir (TFRS 2.A). Hizmet koşulları yalnızca belirli bir hizmet süresinin tamamlanmasına bağlı iken, performans koşulları hizmet süresinin tamamlanmasına veya performans hedeflerinin gerçekleştirilmesine bağlıdır. Belirli bir hizmet döneminin tamamlanması koşulu; çalışanların belirli bir süre boyunca işletmede çalışmaları ile örneklendirilebilir (TFRS 2.19). Performans koşulları ise “piyasa koşulu ve piyasadan bağımsız koşullar” olarak iki alt başlıkta incelenebilir. Piyasadan bağımsız performans koşulları işletme karındaki belirli bir büyüme veya işletmenin halka arz şartı olarak örneklendirilebilir. Piyasa koşulları ise işletmenin hisse senedi fiyatlarının belirli bir oranda artması veya hissenin hedeflenen piyasa fiyatına ulaşması olarak örneklendirilebilir (TFRS 2.21).

Hisse senedi opsiyonunun gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken hakediş koşullarının yanı sıra diğer koşullar da mevcuttur. Hizmetin belirlendiği dönem içerisinde hizmetine devam eden bir çalışandan alınan hizmetler, hisse senedi opsiyonunu sunan işletmenin hakediş süresince hisse senedi opsiyon planlamasını sonlandırma hakkının mevcut olup olmaması veya çalışanın hakediş süresi devam ederken işletmeye hakediş ilişkin herhangi bir ödemede bulunması diğer koşullara örnek olarak verilebilir. (TFRS 2.21A ve Petersen, Bansbach ve Dornbach, 2016).

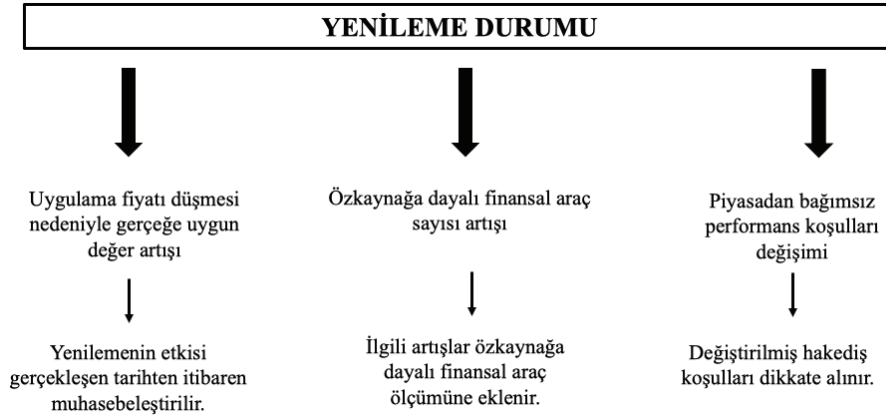
- **Hakediş Dönemi, Hakediş Günü ve İhraç Tarihi:** “Hakediş dönemi”, hisse bazlı ödeme anlaşmalarında yer alan her türlü hakediş koşulunun yerine getirildiği dönemi ifade eder (TFRS 2.A). Hakediş günü ise hakediş koşullarının yerine getirilip, çalışanın hisse senedi opsiyonu sahibi haline geldiği tarihtir (Lüdenbach ve Christian, 2015). İhraç tarihi ise işletme ile karşı tarafın (çalışanlar dahil) hisse bazlı ödeme anlaşmasındaki koşul ve ilkelere karşılıklı olarak mutabakata vardıkları tarihtir (TFRS 2.A).

## 2.2. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinden elde edilen veya devralınan mal veya hizmetler, mallar teslim alındıkça veya hizmetler sağlandııkça varlık olarak muhasebeleştirilmelidir. Elde edilen veya devralınan mal veya hizmetler varlık kriterlerini sağlamadığı takdirde, gider olarak muhasebeleştirilmelidirler (TFRS 2.7-8). Elde edilen veya devredilen hizmet karşılığında özkaynaklarda meydana gelen artışlar da ilgili dönemde muhasebeleştirilmelidir. Söz konusu özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri genellikle işletme çalışanları ile gerçekleştirildiğinden ve ilgili çalışanlardan elde edilen hizmetlerin varlık olarak muhasebeleştirilmesi mümkün olmadığından, ilgili hizmetler doğrudan personel giderleri olarak muhasebeleştirilebilir (Heuser ve Theile 2012). Özkaynaklarda meydana gelen bu artışlar da sermaye yedekleri grubunda raporlanabilir (Lüdenbach, Hoffman ve Freiberg, 2015).

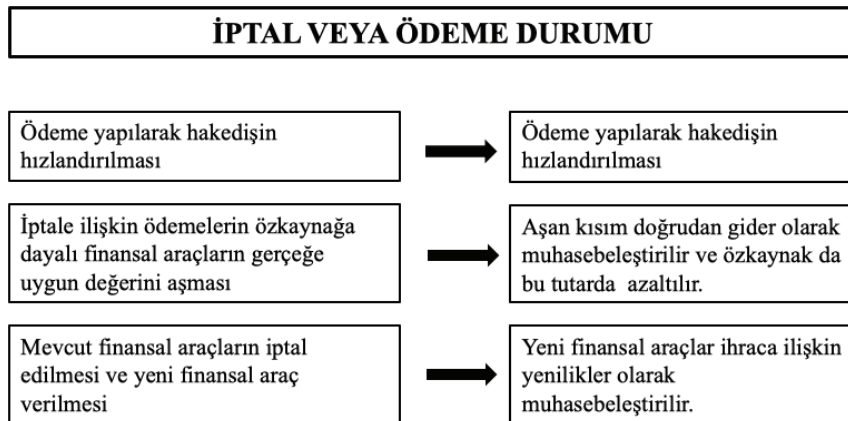
Çalışanlardan alınan hizmetlerin gerçeğe uygun değeri özkaynağa dayalı finansal araçların (hisse senedi veya hisse senedi opsiyonları) gerçeğe uygun değerleri referans alınarak ölçülmelidir (TFRS 2.11). İlgili finansal araçların gerçeğe uygun değeri ise ölçüm tarihi itibarıyla piyasa fiyatları aracılığıyla ölçülmelidir. Piyasa fiyatları mevcut olmadığına ise karşılıklı





Şekil 2. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödemelerde Yenileme Uygulamaları

Bunların dışında işletme, özkaynağa dayalı finansal araçların süre ya da koşullarını hisse bazlı ödeme anlaşmasının toplam değerini azaltacak biçimde değiştirirse, değişiklik hiç olmamış gibi muhasebeleştirme işlemine devam etmelidir (TFRS 2.B44). Özkaynağa dayalı finansal araçların hakediş dönemi içerisinde iptali ya da ödenmesine ilişkin standartta yer alan düzenlemeler Şekil 3'de sunulmuştur (TFRS 2.28).



Şekil 3. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinde İptal ya da Ödeme Uygulamaları

### 2.3. Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemleri

Nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri söz konusu olduğunda, alınan mal veya hizmetler ile üstlenilen yükümlülük tutarı, yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden işletme tarafından ölçülür. İlgili yükümlülük ödenene kadar işletme, her bir raporlama dönemi sonunda ve ayrıca yükümlülüğün ödendiği tarihte, yükümlülüğün gerçeğe uygun değerini yeniden ölçmeli ve gerçeğe uygun değerinde oluşan herhangi bir değişikliği kar veya zararda finansal tablolara almalıdır (TFRS 2. 30).

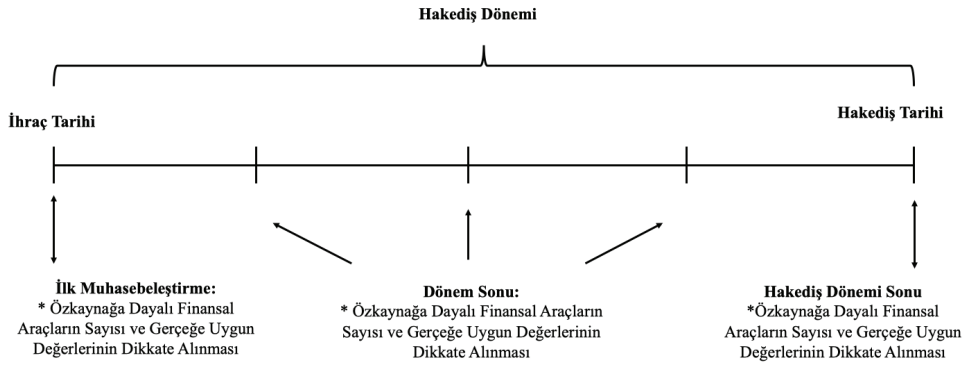
Nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri karşılığında elde edilen veya devralınan mal veya hizmetler özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde olduğu gibi varlık olarak muhasebeleştirilmeli, muhasebeleştirilmeleri uygun olmadığı takdirde ise gider olarak muhasebeleştirilmelidir.

Standartta nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde, elde edilen veya devralınan mal veya hizmete karşılık bir yükümlülüğün muhasebeleştirilmesi gerektiği belirtilmiş olsa da, ilgili mal veya hizmete ilişkin bir karşılık da muhasebeleştirilebilir. Hakediş dönemi bir yıldan az olan durumlarda bu tür işlemlerin yükümlülük olarak



muhasabeleştirilmesi uygun iken, birden fazla dönem söz konusu olduğunda yükümlülük tutarı gerçeğe uygun değer değişimine bağlı olarak değişkenlik göstereceğinden ve belirsizlik söz konusu olacağından karşılık olarak muhasabeleştirilmesi de uygun olabilir. (Petersen, Bansbach ve Dornbach, 2016) İlgili yükümlülükler ilk ölçüm sırasında ve ilgili yükümlülük ödenene kadar her raporlama dönemi sonunda, bir opsiyon fiyatlama modeli kullanılarak ve hisse senedi değer artış haklarının verildiği şart ve durumlar ile ilgili tarihe kadar çalışanlar tarafından sunulan hizmetler de dikkate alınarak, hisse senedi değer artış haklarının gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçülür (TFRS 2.33).

İşletme, almış olduğu hizmetleri ve bunlar karşılığında yüklenmiş olduğu borcu, ilgili hizmet çalışanlar tarafından sunuldukça muhasabeleştirir. Örneğin, bazı hisse senedi değer artış haklarına çok kısa bir zamanda hak kazanılır ve dolayısıyla çalışanların ilgili nakdi tahsil etmeleri için belirli bir hizmet süresini tamamlamaları gerekmez. Bu nedenle, alınan hizmetler ve bunlara ilişkin borçlar hemen muhasabeleştirilir. Çalışanlar belirli bir hizmet süresini tamamladıkça hisse senedi değer artış haklarına hak kazandığı takdirde, alınan hizmet ve buna ilişkin borç dönemsel olarak muhasabeleştirilir (TFRS 2.32).



**Şekil 4.** Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Muhasebeleştirilmesi

**Kaynak:** Zwirner ve Froschhammer, 2010.

Nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemi, belirli hak ediş koşullarının yerine getirilmesine bağlı olabilir. Piyasa koşulları dışındaki hak ediş koşulları, nakde dayalı hisse bazlı ödemelerin ölçüm tarihindeki gerçeğe uygun değerleri tahmin edilirken dikkate alınmaz. İlgili koşullar yalnızca işlemde kaynaklanan yükümlülüğün ölçümüne dahil edilen ödül sayısının düzeltilmesi suretiyle dikkate alınır. Hak edilmesi beklenen ödül sayısı daha önceki tahminlerden farklılık arz ettiği takdirde, bu tahminler değiştirilir ve hakediş tarihinde işletme, söz konusu tahmini nihai olarak hak edilen ödül sayısına eşit olacak şekilde revize eder (TFRS 2.33A ve 33B).

Şekil 4’de de ifade edildiği gibi her raporlama dönemi ve ödeme tarihinde gerçeğe uygun değer yeniden ölçülür ve bu ölçüm esnasında hakedişe bağlı piyasa koşulları da gözden geçirilir. Nakde dayalı hisse bazlı ödeme tutarı karşılığında alınan mal veya hizmetlerin finansal tablolarda yer alan kümülatif tutarına eşit olmalıdır (TFRS 2.33C ve 33D).

Nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işleminden farklılık gösterdiği kısım, yükümlülüklerin ölçümünde gerçeğe uygun değerdeki dönemsel değişimlerin dikkate alınması gerektirir. Bu değişimden kaynaklı ortaya çıkan farklar da kar veya zarar olarak finansal tablolara alınır. Her dönem yeniden değerlendirme söz konusundan, nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde özkaynağa dayalı ödeme işlemlerinde olduğu gibi yenileme uygulamaları söz konusu değildir.

### 3. Finansal Etkileri Açısından Özkaynağa Dayalı ve Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödemeler

Özkaynağa dayalı ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri muhasabeleştirme açısından farklılık arz etmekte olup, herhangi birinin seçimi de işletmelerin muhasebe politikalarını belirleyecek nitelikte finansal etkilere neden olmaktadır.

Örneğin; nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde hisse senedi opsiyonunun gerçeğe uygun değerindeki dönemsel değişimlerin dikkate alınması, işletmelerin finansal planlamalarında daha esnek davranabilmelerine olanak sağlarken, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde ise hisse opsiyonlarının ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değerlerinin kullanımı ve bu değerlerde meydana gelen değişikliklerin daha sonraki dönemlerde göz önünde bulundurulmaması finansal etkileri açısından işletme yönetimini kısıtlamaktadır (İsmail, Adwan ve Stittle, 2018). Hisse bazlı ödeme işleminin seçiminde işletmeler, öncelikle bu ödeme biçimlerinin kullanıldıkları takdirde hangi finansal performans göstergelerinin etkileneceğini öngörmeli ve kullanımı sonucu ortaya çıkan finansal etkileri dikkate alarak hisse bazlı ödeme işlemlerine ilişkin planlamalarını somutlaştırmalıdır. Bu bölümde uygulama örneği üzerinden her iki hisse bazlı ödeme işleminin alternatif senaryolar çerçevesinde nasıl muhasebeleştirilmesi gerektiği ve uygulamalar sonucunda ortaya çıkacak finansal etkileri ile bu etkilere ait değerlendirmeler anlatılacaktır.

### 3.1. Olağan Senaryo

Özgür A.Ş., perakende sektöründe faaliyet gösteren bir işletme olup, 01.01.2018 tarihinde 50 yöneticisinin her birine, kullanım fiyatı 40 TL/adet olan 400'er adet hisse senedi opsiyonunun kullanım hakkını aşağıdaki koşullar çerçevesinde sunmuştur.

- Yöneticiler 3 yıllık hizmet süresini tamamlamalıdır. İlgili hizmet süresinde işten ayrılan yöneticiler ilgili opsiyonların kullanım haklarını kaybedeceklerdir.
- Hakediş dönemi sonunda hisse senetlerinin fiyatlarında 5%'lik artış gerçekleşmelidir.
- Hisse senedi opsiyonlarının kullanım vadesi 4 yıldır.

01.01.2018'de her bir hisse senedinin nominal değeri 1 TL'dir, hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri ise 24 TL/adettir. Hakediş süresince tespit edilen hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değerleri aşağıda sunulmuştur.

Tablo 1: Hisse Senedi Opsiyonlarının Gerçeğe Uygun Değeri	
Değerleme Tarihi	Gerçeğe Uygun Değer (TL)
31.12.2018	21
31.12.2019	18
31.12.2020	25

Hakediş koşullarına ilişkin, hakediş döneminde gerçekleşen değişiklikler aşağıda sunulmuştur.

- 31.12.2018'de yöneticilerin 8%'i işten ayrılmıştır. 31.12.2019'da ise bu oran 12% olmuştur. 31.12.2020'de toplam 10 kişi işten ayrılmıştır.
- 2018 ve 2019 yıllarında hisse senedi fiyatları işletmenin beklentilerine uygun olarak gelişmeyip, sırasıyla 0,5% ve 1,5% oranında artmıştır. 2020 yılında ise makroekonomik gelişmelerin de etkisiyle, hakediş koşullarında belirtilen 5%'lik artışa ulaşılabilmiştir.

Nakde bağlı hisse senedi opsiyonlarına yönelik tahmin edilen ortalama değer artış hakkı 18 TL/adet'dir. İşletmenin finansal bilgilerine ait varsayımlar aşağıda sunulmuştur<sup>1</sup>.

- İşletmenin 4 yıl süresince (2018-2021) ödenmiş sermayesi 250.000 TL'dir.
- 01.01.2018'de işletmenin nakit ve nakit benzerleri kalemleri 0 TL tutarında olup, nakit ve nakit benzerleri kalemleri önceki döneme ait nakit ve nakit benzerlerinden net artış kadar artmaktadır.
- İşletmenin tüm dönemlerde genel yönetim giderleri altında sınıflandırılan personel giderleri ile pazarlama satış ve dağıtım giderleri 100.000 TL'dir.

<sup>1</sup> Uygulama Zwirner ve Froschhammer, 2010'un eserinden yararlanılarak geliştirilmiştir.

- İşletmenin hasılatı tüm dönemlerde 3.000.000 TL olup, satışların maliyeti ise bu tutarın 80%'i kadardır.
- Maddi duran varlıklar 31.12.2018 itibariyle 300.000 TL tutarında olup, diğer dönemlerde maddi duran varlık yatırımı söz konusu değildir. İlgili maddi duran varlıkların ekonomik ömürleri 5 yıl olup, işletme doğrusal amortisman yöntemini kullanmaktadır.
- Tüm dönemlerde, dönen varlık grubunda yer alan diğer dönen varlıklar 50.000 TL tutarında, duran varlıklar grubunda yer alan diğer duran varlıklar 100.000 TL tutarında, toplam kısa vadeli yükümlülükler 300.000 TL tutarındadır. Uzun vadeli yükümlülükler grubunda yer alan diğer uzun vadeli yükümlülükler ise 20.000 TL tutarındadır.
- İşletmenin satışlarının maliyeti, pazarlama satış ve dağıtım giderleri her dönem nakit olarak ödenmekte olup, hasılat da nakit olarak tahsil edilmektedir.

Özgür A.Ş.'nin yöneticilerine hakediş koşulları çerçevesinde sunabileceği hisse bazlı ödeme biçimleri özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme veya nakde dayalı hisse bazlı ödemedir. Her iki alternatifte de dikkat edilmesi gereken unsurlar; hakediş süresinin 3 yıl olduğu ve hisse senedi opsiyonlarının ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değerinin 24 TL/adet olduğudur.

### 3.1.1. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Uygulanması

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme biçimi tercih edildiği takdirde, döneme ait yöneticiler tarafından sunulacak olan hizmetlerin işlem tutarı tespit edilmelidir. Bu tutarlar hakediş dönemi boyunca hizmet işletmeye sunuldukları gider olarak muhasebeleştirilecek ve hizmet karşılığında özkaynaklarda meydana gelen artışlar da raporlanacaktır.

Hakediş süresi 3 yıldır, bu sürede 2018 yılında yöneticilerin 8%'i işten ayrılmış, 2019'da 12%'si işten ayrılmış ve 2019 yılında ise 10 kişi işten ayrılmıştır. İşletmeye sunulan hizmetin işlem tutarının tespitinde değişkenlik gösteren çalışan sayısının göz önünde bulundurulması gereklidir. Yönetici sayısının değişmesi, sunulan hisse senedi opsiyon sayısını da etkilemektedir ve işlem tutarına doğrudan etkisi vardır. Piyasa koşulu olarak sunulan hisse senedi fiyatındaki artış oranları ve hisse senedi opsiyonlarının 2018 – 2020 aralığındaki gerçeğe uygun değerleri işlem tutarını etkilememektedir. Çünkü standart çerçevesinde özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin değerlemesinde hisse senedi opsiyonlarının yalnızca ihraç edildiği tarihteki gerçeğe uygun değerleri dikkate alınmalıdır. Aşağıdaki tabloda her üç döneme ait dönem giderleri ve özkaynakta meydana gelen artışlar hesaplama biçimleri ile birlikte sunulmuştur.

<b>Tablo 2: Dönem Giderleri ve Özkaynak Artışının Tespit Edilmesi</b>				
bin TL	Dönem Giderleri	Özkaynak Artışı	Kümülatif Özkaynak Tutarı	Hesaplama
31.12.2018	147	147	147	$(50*400)*92\%*24*1/3$
31.12.2019	134	134	282	$((50*400)*88\%*24*2/3) - 147,2$
31.12.2020	102	102	384	$((50-10)*400)*24*3/3-281,6$

01.01.2021'de yöneticiler hisse senedi opsiyonu kullanım haklarını elde etmiş, bu hakları da 31.12.2021'de kullanmaya karar vermişlerdir. Kullanıma hak kazanılan hisse senedi opsiyonu sayısı 16.000 (40\*400) olup, 1 hisse senedinin nominal değeri de 1 TL olduğundan, Özgür A.Ş.'nin dönem sonunda ihraç etmiş olduğu hisse senetlerinin bedeli 16.000 TL'dir. İşletme de bu hakkın kullanımına ilişkin yöneticilerden 640.000 TL (16.000 adet \* 40 TL) tutarında nakit elde edecek olup, işletmenin de dönem sonu itibariyle sermaye yedekleri 1.008.000 TL (640.000-16.000+624.000) tutarında raporlanacaktır. Aşağıdaki tabloda işletmenin hakediş dönemlerine ve hakedişin kullanıldığı döneme ait bilanço ve gelir tabloları sunulmuştur.

<b>Tablo 3: Özgür A.Ş. Bilanço ve Gelir Tabloları</b>				
<b>Özgür A.Ş. Bilanço (bin TL)</b>				
	<b>31.12.2018</b>	<b>31.12.2019</b>	<b>31.12.2020</b>	<b>31.12.2021</b>
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>870</b>	<b>1.270</b>	<b>2.310</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	400	820	1.220	2.260
Diğer Dönen Varlıklar	50	50	50	50
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>380</b>	<b>310</b>	<b>240</b>
Maddi Duran Varlıklar	350	280	210	140
Diğer Duran Varlıklar	100	100	100	100
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.250</b>	<b>1.580</b>	<b>2.550</b>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>20</b>
Diğer Borçlar	-	-	-	-
Diğer Uzun Vadeli Yük.	20	20	20	20
<b>Özkaynak</b>	<b>580</b>	<b>930</b>	<b>1.260</b>	<b>2.230</b>
Ödenmiş Sermaye	250	250	250	266
Sermaye Yedekler	147	282	384	1.008
Dönem Karı	183	216	228	330
Geçmiş Yıl Kar/Zarar	-	183	398	626
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.250</b>	<b>1.580</b>	<b>2.550</b>
<b>Özgür A.Ş. Gelir Tabloları (bin TL)</b>				
	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Hasılat</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>
Satışların Maliyeti	2.400	2.400	2.400	2.400
<b>Brüt Kar</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>
- Genel Yönetim Gid.	317	284	272	170
Personel Gid.	247	214	202	100
Amortisman Gid.	70	70	70	70
- Paz. Satış Dağ. Gid.	100	100	100	100
<b>Esas Faaliyet Karı</b>	<b>183</b>	<b>216</b>	<b>228</b>	<b>330</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>183</b>	<b>216</b>	<b>228</b>	<b>330</b>

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı gibi, yönetici tarafından sunulan hizmete ilişkin giderler gelir tablosunda genel yönetim altında sınıflandırılmış, özkaynakta meydana gelen artışlar ise sermaye yedeklerinde raporlanmıştır. Aşağıdaki tabloda işletmenin 2018-2021 aralığındaki nakit akış tabloları sunulmuştur.

<b>Tablo 4: Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları</b>				
<b>Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları (bin TL)</b>				
	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>183</b>	<b>216</b>	<b>228</b>	<b>330</b>
Amortisman Gid.	70	70	70	70
Personel Gid.	147	134	102	-
<b>İşletme Faal. Nakit Akışı</b>	<b>400</b>	<b>420</b>	<b>400</b>	<b>400</b>
Hisse Bazlı Ödemeye Ait Nakit Girişi	-	-	-	640
<b>Finans. Faal. Nakit Akışı</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>640</b>
<b>Nakit Nakit Benz. Net Artış</b>	<b>400</b>	<b>420</b>	<b>400</b>	<b>1.040</b>

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerine ait personel giderleri nakit çıkışı gerektirmeyen giderler olduğundan, nakit akış tablosunda dönem karına eklenmiştir. 2021 yılında ise hisse bazlı ödemeye ilişkin nakit girişleri finansman faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırılmıştır. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri her ne kadar ana faaliyete katkı sağlayan çalışanlara yönelik olsa da bu ödemeler aracılığı ile işletmeye finansman kaynağı oluşturulduğundan, finansman faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırma uygulamada daha önceliklidir.

### 3.1.2. Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Uygulaması

Özgür A.Ş., nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemini tercih ettiğinde, yöneticilerden alınan hizmetler ile üstlenilen yükümlülük tutarını ilgili yükümlülüğün gerçeğe uygun değeri üzerinden ölçmelidir. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işleminde olduğu gibi ilgili yükümlülük tutarı tespit edilirken yine sunulan hisse senedi opsiyon sayısı ve çalışan sayısı dikkate alınmalıdır. Değerleme esnasında bunun yanı sıra özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işleminden farklı olarak, her dönem sonunda ve yükümlülüğün ödendiği tarihte ilgili hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri de hesaplama dahil edilmelidir. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan farklar kar veya zararda muhasebeleştirilmelidir. Bu olayda da Özgür A.Ş., özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işleminden farklı olarak ihraç tarihindeki hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri yerine dönem sonu itibarıyla gerçeğe uygun değer olan 21 TL/adet'i değerlemede göz önünde bulundurmalıdır. Diğer dönemlerde de ilgili döneme ait gerçeğe uygun değerler değerlemede dikkate alınmalıdır. Aşağıdaki tabloda işletmenin 2018-2020 aralığındaki dönem giderleri ve yükümlülük tutarları hesaplamaları ile birlikte sunulmuştur.

bin TL	Dönem Giderleri	Yükümlülük Artışı	Kümülatif Yük. Tutarı	Hesaplama
31.12.2018	129	129	129	$(50*400)*92\%*21*1/3$
31.12.2019	82	82	211	$((50*400)*88\%*18*2/3) - 128,8$
31.12.2020	189	189	400	$((50-10)*400)*25*3/3-211,2$

31.12.2021 itibarıyla yöneticiler hisse senedi opsiyon kullanım haklarını kullanmaya karar verdiklerinde, Özgür A.Ş. yöneticilerine nakdi ödemeyi gerçekleştirecektir. Yöneticilere yapılacak nakdi ödemenin tutarının hesaplamasında, işletme tarafından daha önce tespit edilen ortalama değer artış hakkı olan 18 TL/adet kullanılacaktır. Yöneticilere sunulan toplam hisse senedi opsiyonu sayısı 16.000 (40\*400) olup, ödenecek tutar da 288.000 TL (16.000\*18)'dir. Daha önce raporlanmış olan, nakde dayalı hisse bazlı ödemeye ilişkin yükümlülükler borçlandırılacak ve aradaki fark olan 112.000 TL ise kar veya zararda raporlanacaktır. Aşağıdaki tabloda hakediş dönemlerine ve hakedişin kullanıldığı döneme ait işletmenin bilanço ve gelir tabloları sunulmuştur.

Özgür A.Ş. Bilanço (bin TL)				
	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>850</b>	<b>1.250</b>	<b>1.362</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	400	800	1.200	1.312
Diğer Dönen Varlıklar	50	50	50	50
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>380</b>	<b>310</b>	<b>240</b>
Maddi Duran Varlıklar	350	280	210	140
Diğer Duran Varlıklar	100	100	100	100
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.230</b>	<b>1.560</b>	<b>1.602</b>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>
Diğer Kısa Vadeli Yük.	300	300	300	300
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>149</b>	<b>231</b>	<b>420</b>	<b>20</b>

Diğer Borçlar	129	211	400	-
Diğer Uzun Vadeli Yük.	20	20	20	20
<b>Özkaynak</b>	<b>451</b>	<b>699</b>	<b>840</b>	<b>1.282</b>
Ödenmiş Sermaye	250	250	250	250
Sermaye Yedekler	-	-	-	-
Dönem Karı	201	248	141	442
Geçmiş Yıl Kar/Zarar	-	201	449	590
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.230</b>	<b>1.560</b>	<b>1.602</b>
<b>Özgür A.Ş. Gelir Tabloları (bin TL)</b>				
	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Hasılat</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>
Satışların Maliyeti	2.400	2.400	2.400	2.400
<b>Brüt Kar</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>
- Genel Yönetim Gid.	299	252	359	170
Personel Gid.	229	182	289	100
Amortisman Gid.	70	70	70	70
- Paz. Satış Dağ. Gid.	100	100	100	100
+ Esas Faal. Diğer Gelir	-	-	-	112
<b>Esas Faaliyet Karı</b>	<b>201</b>	<b>248</b>	<b>141</b>	<b>442</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>201</b>	<b>248</b>	<b>141</b>	<b>442</b>

Yukarıda sunulmuş olan gelir tablosunda da belirtildiği gibi personel giderleri genel yönetim giderleri altında sınıflandırılmış, gerçeğe uygun değişiminden kaynaklı olarak 2021 yılında ortaya çıkan dönem giderleri ise işletmenin faaliyetine katkı sağlayan yöneticilere sağlanan ödeme ile ilişkili olduğundan esas faaliyetlerden diğer gelirler altında sınıflandırılmıştır. 2018 – 2021 yıllarına ait nakit akış tabloları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

<b>Tablo 7: Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları</b>				
<b>Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları (bin TL)</b>				
	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>201</b>	<b>248</b>	<b>141</b>	<b>442</b>
Amortisman Gid.	70	70	70	70
Personel Gid.	129	82	189	-
Diğer Borçlarda Azalma	-	-	-	400
<b>İşletme Faal. Nakit Akışı</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>112</b>
<b>Finans. Faal. Nakit Akışı</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>112</b>
<b>Nakit Nakit Benz. Net Artış</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>112</b>

Nakit akış tablosunda özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde olduğu gibi personel giderleri nakit çıkışı gerektirmeyen giderler olduğundan dönem karına eklenmiş, ancak farklı olarak 2021 yılında diğer borçlarda meydana gelen azalma da işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırılmıştır.

### 3.2. Alternatif Senaryo

Olağan senaryoda sunulmuş olan finansal bilgilere ait varsayımlar geçerli olmak kaydıyla, hisse senedi fiyatları 2018 yılında düşmüş ve 31.12.2018 tarihi itibarıyla hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri 12 TL/adet olmuştur. Bu düşüşe bağlı olarak işletme, 2019 yılında kullanım fiyatını 30 TL/adet olarak revize edilmiştir. 31.12.2019 tarihi itibarıyla



hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri 18 TL/adet'ye yükselmiştir. 31.12.2020'de de hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri 25 TL/adet'ye ulaşabilmiştir. Nakde dayalı hisse bazlı ödemelerde dikkate alınacak ortalama değer artış hakkı 16 TL/adet olarak tespit edilmiştir.

### 3.2.1. Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Uygulanması

Olağan senaryoda olduğu gibi bu senaryoda da döneme ait yöneticiler tarafından sunulacak olan hizmetlerin işlem tutarı tespit edilmelidir. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi tercihi edildiği takdirde, 31.12.2018 itibariyle hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değeri değişerek 12 TL/adet'e düşse de değerlemede ihraç tarihi itibariyle geççeğe uygun değer olan 24 TL/adet dikkate alınmalı ve buna göre 2018 yılına ait dönem gideri ile özkaynakta meydana gelen artış tutarları tespit edilmelidir.

2019 yılında ise gerçeğe uygun değerdeki değişimlere bağlı olarak Özgür A.Ş. kullanım fiyatını 30 TL/adet olarak revize etmiştir. Bu durum işletmenin özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemine ait yenilemeyi ifade ettiğinden, 2019 ve 2020 yıllarına ait dönem giderlerinin hesaplamasında olağan senaryoya göre tespit edilen dönem gideri ve özkaynakta meydana gelen artış tutarlarına gerçeğe uygun değer değişiminden kaynaklanan ilave dönem gideri ile ilave özkaynakta meydana gelen artışları da eklemelidir. Her üç döneme ait toplam dönem giderleri ve özkaynakta meydana gelen artışlar hesaplamaları ile birlikte aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

bin TL	Dönem Giderleri	Özkaynak Artışı	Kümülatif Özkaynak Tutarı	Hesaplama
31.12.2018	147	147	147	$(50*400)*92\%*24*1/3$
31.12.2019	187	187	334	$134,4 + ((50*400)*88\%*(18-12)*1/2)$
31.12.2020	146	146	480	$102,4 + (((50-10)*400)*(18-12)*2/2) - 52,8$

Yukarıdaki tabloda da belirtildiği gibi yenileme son iki döneme ilişkin olduğundan, ilave dönem gideri ve özkaynakta meydana gelen artışın hesaplamasında son iki dönem dikkate alınmıştır. 01.01.2021'de yöneticiler hisse senedi opsiyonu kullanım haklarını elde etmiş, bu hakları da 31.12.2021'de kullanmaya karar vermişlerdir. Kullanıma hak kazanılan hisse senedi opsiyonu sayısı 16.000 (40\*400) olup, 1 hisse senedinin nominal değeri de 1 TL olduğundan, Özgür A.Ş.'nin dönem sonunda ihraç etmiş olduğu hisse senetlerinin bedeli 16.000 TL'dir. İşletme de bu hakkın kullanımına ilişkin 480.000 TL (16.000 adet \* 30 TL) tutarında nakit elde edecek olup, dönem sonunda sermaye yedekleri 944.000 TL (480.000-16.000+480.000) tutarında raporlanacaktır. Aşağıdaki tabloda işletmenin hakediş dönemlerine ve hakedişin kullanıldığı döneme ait bilanço ve gelir tabloları sunulmuştur.

Özgür A.Ş. Bilanço (bin TL)				
	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>870</b>	<b>1.270</b>	<b>2.150</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	400	820	1.220	2.100
Diğer Dönen Varlıklar	50	50	50	50
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>380</b>	<b>310</b>	<b>240</b>
Maddi Duran Varlıklar	350	280	210	140
Diğer Duran Varlıklar	100	100	100	100
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.250</b>	<b>1.580</b>	<b>2.390</b>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>20</b>	<b>20</b>
Diğer Borçlar	-	-	-	-
Diğer Uzun Vadeli Yük.	20	20	20	20
<b>Özkaynak</b>	<b>580</b>	<b>930</b>	<b>1.260</b>	<b>2.070</b>

Ödenmiş Sermaye	250	250	250	266
Sermaye Yedekler	147	334	480	944
Dönem Karı	183	163	184	330
Geçmiş Yıl Kar/Zarar	-	183	346	530
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.250</b>	<b>1.580</b>	<b>2.390</b>
<b>Özgür A.Ş. Gelir Tabloları (bin TL)</b>				
	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Hasılat</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>
Satışların Maliyeti	2.400	2.400	2.400	2.400
<b>Brüt Kar</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>
- Genel Yönetim Gid.	317	337	316	170
Personel Gid.	247	267	246	100
Amortisman Gid.	70	70	70	70
- Paz. Satış Dağ. Gid.	100	100	100	100
<b>Esas Faaliyet Karı</b>	<b>183</b>	<b>163</b>	<b>184</b>	<b>330</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>183</b>	<b>163</b>	<b>184</b>	<b>330</b>

Yukarıdaki tablodan da anlaşılacağı gibi, yönetici tarafından sunulan hizmete ilişkin giderler gelir tablosunda genel yönetim altında sınıflandırılmış, özkaynakta meydana gelen artışlar ise sermaye yedeklerinde raporlanmıştır. Aşağıdaki tabloda işletmenin 2018-2021 aralığındaki nakit akış tabloları sunulmuştur.

<b>Tablo 10: Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları</b>				
<b>Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları (bin TL)</b>				
	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>183</b>	<b>163</b>	<b>184</b>	<b>330</b>
Amortisman Gid.	70	70	70	70
Personel Gid.	147	187	146	-
<b>İşletme Faal. Nakit Akışı</b>	<b>400</b>	<b>420</b>	<b>400</b>	<b>400</b>
Hisse Bazlı Ödemeye Ait Nakit Girişi	-	-	-	480
<b>Finans. Faal. Nakit Akışı</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>480</b>
<b>Nakit Nakit Benz. Net Artış</b>	<b>400</b>	<b>420</b>	<b>400</b>	<b>880</b>

Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerine ait personel giderleri nakit çıkışı gerektirmeyen giderler olduğundan, nakit akış tablosunda dönem karına eklenmiştir. 2021 yılında ise hisse bazlı ödemeye ilişkin nakit girişleri finansman faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırılmıştır.

### 3.2.2. Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödeme İşlemlerinin Uygulaması

Özgür A.Ş., nakde dayalı hisse bazlı ödemeleri tercih ettiğinde, muhasebeleştirme esnasında olağan senaryoda olduğu gibi hisse senedi opsiyon sayısı ile çalışan sayısını ve her dönem sonu ile yükümlülüğün ödendiği tarihte ilgili hisse senedi opsiyonlarının gerçeğe uygun değerlerini dikkate almalıdır. Gerçeğe uygun değerde meydana gelen değişikliklerden kaynaklanan farklar da kar veya zararda raporlanmalıdır. Gerçeğe uygun değerdeki değişime bağlı olarak kullanım fiyatı 30 TL/adet olarak revize edilmiştir, ancak bu değişiklik özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde olduğu gibi ilave dönem gideri hesaplamasını gerektirmez. Çünkü nakde dayalı hisse bazlı işlemlerde hali hazırda gerçeğe uygun değer değişimleri dikkate alınmaktadır. Aşağıda işletmenin 2018-2020 aralığındaki dönem giderleri ve yükümlülük tutarları hesaplamaları ile birlikte sunulmuştur.

bin TL	Dönem Giderleri	Yükümlülük Artışı	Kümülatif Yük. Tutarı	Hesaplama
31.12.2018	74	74	74	$(50*400)*92\%*12*1/3$
31.12.2019	138	138	211	$((50*400)*88\%*18*2/3) - 73,6$
31.12.2020	189	189	400	$((50-10)*400)*25*3/3)-211,2$

2021 yılında yöneticiler hisse senedi opsiyon kullanım haklarını kullanmaya karar verdiklerinde, Özgür A.Ş. yöneticilerine nakdi ödemeyi gerçekleştirecektir. Yöneticilere yapılacak nakdi ödemenin tutarının hesaplamasında, işletme tarafından daha önce tespit edilen ortalama değer artış hakkı olan 16 TL/adet kullanılacaktır. Yöneticilere sunulan toplam hisse senedi opsiyonu sayısı 16.000 (40\*400) olup, ödenecek tutar da 256.000 TL (16.000\*16)'dir. Daha önce raporlanmış olan, nakde dayalı hisse bazlı ödemeye ilişkin yükümlülükler borçlandırılacak ve aradaki fark olan 144.000 TL ise kar veya zararda raporlanacaktır. Aşağıdaki tabloda işletmenin hakediş dönemlerine ve hakedişin kullanıldığı döneme ait bilanço ve gelir tabloları sunulmuştur.

<b>Özgür A.Ş. Bilanço (bin TL)</b>				
	31.12.2018	31.12.2019	31.12.2020	31.12.2021
<b>Dönen Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>850</b>	<b>1.250</b>	<b>1.394</b>
Nakit ve Nakit Benzerleri	400	800	1.200	1.344
Diğer Dönen Varlıklar	50	50	50	50
<b>Duran Varlıklar</b>	<b>450</b>	<b>380</b>	<b>310</b>	<b>240</b>
Maddi Duran Varlıklar	350	280	210	140
Diğer Duran Varlıklar	100	100	100	100
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.230</b>	<b>1.560</b>	<b>1.634</b>
<b>Kısa Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>	<b>300</b>
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>94</b>	<b>231</b>	<b>420</b>	<b>20</b>
Diğer Borçlar	74	211	400	-
Diğer Uzun Vadeli Yük.	20	20	20	20
<b>Özkaynak</b>	<b>506</b>	<b>699</b>	<b>840</b>	<b>1.314</b>
Ödenmiş Sermaye	250	250	250	250
Sermaye Yedekler	-	-	-	-
Dönem Karı	256	192	141	474
Geçmiş Yıl Kar/Zarar	-	256	449	590
<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>900</b>	<b>1.230</b>	<b>1.560</b>	<b>1.634</b>
<b>Özgür A.Ş. Gelir Tabloları (bin TL)</b>				
	2018	2019	2020	2021
<b>Hasılat</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>	<b>3.000</b>
Satışların Maliyeti	2.400	2.400	2.400	2.400
<b>Brüt Kar</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>	<b>600</b>
- Genel Yönetim Gid.	244	308	359	170
Personel Gid.	174	238	289	100
Amortisman Gid.	70	70	70	70
- Paz. Satış Dağ. Gid.	100	100	100	100
+ Esas Faal. Diğer Gelir	-	-	-	144
<b>Esas Faaliyet Karı</b>	<b>256</b>	<b>192</b>	<b>141</b>	<b>330</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>256</b>	<b>192</b>	<b>141</b>	<b>474</b>

Yukarıda sunulmuş olan gelir tablosunda da belirtildiği gibi personel giderleri genel yönetim giderleri altında sınıflandırılmış, gerçeğe uygun değişiminden kaynaklı olarak 2021 yılında ortaya çıkan dönem giderleri ise işletmenin faaliyetine katkı sağlayan yöneticilere sağlanan ödeme ile ilişkili olduğundan esas faaliyetlerden diğer gelirler altında sınıflandırılmıştır. 2018 – 2021 yıllarına ait nakit akış tabloları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

<b>Tablo 13: Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları</b>				
<b>Özgür A.Ş. Nakit Akış Tabloları (bin TL)</b>				
	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Dönem Karı</b>	<b>256</b>	<b>192</b>	<b>141</b>	<b>474</b>
Amortisman Gid.	70	70	70	70
Personel Gid.	74	138	189	-
Diğer Borçlarda Azalma	-	-	-	400
<b>İşletme Faal. Nakit Akışı</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>144</b>
<b>Finans. Faal. Nakit Akışı</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>
<b>Nakit Nakit Benz. Net Artış</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>400</b>	<b>144</b>

Nakit akış tablosunda özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinde olduğu gibi personel giderleri nakit çıkışı gerektirmeyen giderler olduğundan dönem karına eklenmiş, ancak farklı olarak 2021 yılında diğer borçlarda meydana gelen azalma da işletme faaliyetlerinden nakit akışlarında sınıflandırılmıştır.

### 3.3. Özkaynağa ve Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödemelerin Finansal Performans Açısından Değerlendirilmesi

3.1 ve 3.2.'nci bölümlerde Özgür A.Ş.'nin olağan ve alternatif senaryolar çerçevesinde özkaynağa veya nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerini tercih ettiği takdirde, bu işlemlerin nasıl muhasebeleştirildiğine ve elde edilen finansal tablolara yer verilmiştir. Bu bölümde özkaynağa ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin işletmenin finansal performansına etkileri aşağıdaki oranlar çerçevesinde incelenecektir<sup>2</sup>.

- Cari Oran (Dönen Varlıklar/Kısa Vadeli Yükümlülükler)
- Özkaynak/Toplam Kaynak
- Yabancı Kaynak/Toplam Kaynak
- Faaliyet Kar Marjı (Esas Faaliyet Karı/Hasılat)
- Özkaynak Karlılığı (Dönem Karı/Özkaynak)

Her iki ödeme işleminde de yöneticilerden alınan hizmetin bedeli personel gideri olarak muhasebeleştirilse de özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemede bu hizmetin karşılığı özkaynakta artış olarak, nakde dayalı hisse bazlı ödemede ise yükümlülük olarak muhasebeleştirilmiştir. Aşağıdaki tabloda olağan sernayoya göre özkaynak ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemleri tercih edildiğinde elde edilen Özgür A.Ş.'ye ait oran analizi sonuçlarına yer verilmiştir.

<sup>2</sup> İşletmenin belirli bilanço ve gelir tablosu kalemleri varsayımlar çerçevesinde sabit tutulduğundan, yalnızca TFRS 2 kullanımı sonucu etkilenebilecek oranların trendi incelenmiş ve ödeme biçimlerine göre karşılaştırması yapılmıştır.

<b>Tablo 14: Olağan Senaryo Oran Analizi</b>				
<b>%</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödemeler</b>				
Cari Oran	150%	290%	423%	770%
Özkaynak / Toplam Kaynak	64%	74%	80%	87%
Yabancı Kaynak/ Toplam Kaynak	36%	26%	20%	13%
Faaliyet Kar Marjı	6%	7%	8%	11%
Özkaynak Karlılığı	32%	23%	18%	15%
<b>Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödemeler</b>				
Cari Oran	150%	283%	417%	454%
Özkaynak / Toplam Kaynak	50%	57%	54%	80%
Yabancı Kaynak/ Toplam Kaynak	50%	43%	46%	20%
Faaliyet Kar Marjı	7%	8%	5%	15%
Özkaynak Karlılığı	45%	35%	17%	34%

Likidite oranları arasında sınıflandırılan cari oran tek başına incelendiğinde, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemelerde bu oran hakediş dönemi süresince artış gösterirken, hakedişin kullanıldığı 2021 yılında ise yüksek tutardaki nakit girişi nedeniyle en yüksek değere sahip olmuştur. Özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemelerde yalnızca ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değer dikkate alınması, personel giderlerinin yalnızca yönetici sayısı ve finansal araçların sayısından etkilenmesine neden olmuş, dönemler itibariyle personel giderleri de azaldığından nakit ve nakit benzerlerindeki artış olağan biçimde gerçekleşmiştir. Nakde dayalı hisse bazlı ödeme tercih edildiğinde ise 2018-2021 yıllarında cari oran her ne kadar artış göstermiş olsa da, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme ile karşılaştırıldığında değerler daha düşüktür. Bu gelişimin nedeni nakde dayalı hisse bazlı ödemelerde gerçeğe uygun değer değişiminin tüm dönem sonları itibariyle dikkate alınmış olmasıdır. İşletmenin finansal yapı oranları incelendiğinde ise özkaynak/toplam kaynak oranlarının özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemede daha yüksektir. Bu durum doğrudan alınan hizmet karşılığının özkaynakta artış olarak raporlanmasından kaynaklanmaktadır. Nakde dayalı hisse bazlı ödemede ise hizmetin karşılığı yükümlülük olarak sınıflandırıldığından yabancı kaynakların toplam kaynaklar içerisindeki ağırlığı daha fazladır. 2021 yılında her iki ödeme işlemi de özkaynak ve yabancı kaynakların toplam kaynaklar içerisindeki payları benzer değerlerdedir. Bu gelişim hisse senedi opsiyonlarının kullanımından kaynaklı olup, ödenmiş sermayenin artması ve nakde dayalı hisse bazlı ödemede de yükümlülüklerin finansal tablo dışı bırakılmasının bir sonucudur. Karlılık oranları, nakde dayalı hisse bazlı ödemede özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme ile karşılaştırıldığında daha yüksektir. Gerçeğe uygun değer değişiminin değerlendirilmesinde dikkate alınması, buna bağlı olarak daha az tutarlarda personel giderlerinin ortaya çıkması ve yabancı kaynak finansmanı ile kaldıraç etkisinden yararlanılabilmesi nakde dayalı hisse bazlı ödemeyi karlılık açısından daha avantajlı hale getirmiştir.

Tüm bu oranlar bir arada değerlendirildiğinde, hisse bazlı ödeme işleminin seçimi yalnızca işletmenin finansal yapısını değil, likiditesi ve karlılığını da etkilemektedir. Yoğun biçimde özkaynak ile finansmanı tercih eden işletmelerde karlılık açısından kaldıraç etkisinden yararlanılmak hedeflendiği takdirde nakde dayalı hisse bazlı ödemenin tercih edilmesi daha avantajlıdır. Yabancı kaynak ile finansmanın daha fazla tercih edildiği, özellikle yeni kurulmuş olan işletmelerde ise özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme daha uygun bir alternatiftir.

Alternatif senaryo söz konusu olduğunda ise Özgür A.Ş.'nin oran analizi sonuçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

<b>Tablo 15: Alternatif Senaryo Oran Analizi</b>				
<b>%</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Özkaynağa Dayalı Hisse Bazlı Ödemeler</b>				
Cari Oran	150%	290%	423%	717%
Özkaynak / Toplam Kaynak	64%	74%	80%	87%
Yabancı Kaynak/ Toplam Kaynak	36%	26%	20%	13%
Faaliyet Kar Marjı	6%	5%	6%	11%
Özkaynak Karlılığı	32%	18%	15%	16%
<b>Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödemeler</b>				
Cari Oran	150%	283%	417%	465%
Özkaynak / Toplam Kaynak	56%	57%	54%	80%
Yabancı Kaynak/ Toplam Kaynak	44%	43%	46%	20%
Faaliyet Kar Marjı	9%	6%	5%	11%
Özkaynak Karlılığı	51%	28%	17%	25%

Alternatif senaryoya göre özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemede cari oran yıllar itibariyle yine artış göstermiş ancak 2021 yılında olağan senaryo ile karşılaştırıldığında cari oran daha düşük bir değere sahiptir. Bu durum kullanım fiyatının yenilenmesinden kaynaklı olarak nakit ve nakit benzerlerindeki artışın daha az tutarda olmasından kaynaklanmaktadır. Daha önce de ifade edildiği gibi özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemede hizmetin karşılığı özkaynakta raporlandığından, bu ödeme işleminde işletmenin özkaynak/toplam kaynak oranı daha yüksek olup, yıllar itibariyle yabancı kaynak/toplam kaynak oranı da azalmıştır. Karlılık açısından ise olağan senaryodan farklı olarak 2019 ve 2020 yıllarında özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemede yenilenmenin dikkate alınmasıyla dönemler arası gerçeğe uygun değer değişiminin ortaya koyduğu ilave giderler dikkate alındığından, bu iki dönemde de karlılık oranları azalmıştır. Nakde dayalı ödemede ise gerçeğe uygun değer değişimi dönem sonlarında hali hazırda dikkate alınmak zorunda olduğundan, işlem bedelinin tespitinde hali hazırda bu değişimler mevcuttur. Olağan senaryodan farklı olarak 2018 dönem sonunda gerçeğe uygun değer düşüş gösterdiğinden, nakde dayalı hisse bazlı ödemede özkaynakların toplam kaynak içerisindeki ağırlığı artmış, yabancı kaynakların ağırlığı ise azalmıştır.

#### 4. Sonuç

İşletme çalışanlarının teşvik edilmesi ve performanslarının yükseltilmesi amacıyla, edinilen hizmet karşılığında işletme tarafından sunulan hisse bazlı ödemeler, özkaynağa dayalı, nakde dayalı ve nakit alternatifli özkaynağa dayalı olarak gerçekleştirilebilir. Özellikle kurumsal yapısı güçlü olan, büyük ölçekli ve uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin tercih ettiği hisse bazlı ödemeler, muhasebe politikasının belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır. Bu çalışmada, uygulamada en fazla tercih edilen hisse bazlı ödeme işlemleri olan özkaynağa dayalı ve nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesine ve uygulandıkları takdirde işletmelerin finansal performanslarına olası etkilerine uygulama örneği çerçevesinde yer verilmiştir.

Her iki hisse bazlı ödeme işlemi, çalışanlar açısından teşvik niteliğinde olsa da işletme ve paydaşları açısından da muhasebeleştirme esnasında ortaya çıkacak finansal etkileri nedeniyle önem arz etmektedir. İkinde de değerlendirme ölçeği gerçeğe uygun değer olup, özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemelerde ihraç tarihindeki gerçeğe uygun değer dikkate alınmalı iken, nakde dayalı hisse bazlı ödemelerde ise hakediş dönemi süresince her dönem sonu itibariyle tespit edilen gerçeğe uygun değerler dikkate alınmaktadır. İki ödeme biçimi arasındaki bir diğer farklılık ise edinilen hizmet karşılığının özkaynağa dayalı hisse bazlı ödemede özkaynakta artış olarak, nakde dayalı hisse bazlı ödemede ise yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesi gerektiğidir. Muhasebeleştirme farklılıklarının yanı sıra, hakediş süresinin belirlenmesi ve özkaynağa



dayalı finansal araçların aktif piyasalarda işlem görüp görmemesi, görmediği takdirde gerçeğe uygun değer tespiti de kullanılacak fiyatlandırma modelinin belirlenmesi de işletmeler ve bilgi kullanıcıları açısından önem arz etmektedir. Tüm bu farklılık ve değişkenler işletmelerin finansal performanslarını özellikle finansal yapıları, karlılık ve likiditeleri açısından direkt olarak etkilediğinden, seçilecek hisse bazlı ödeme biçimi işletmelerin mevcut ve uzun vadedeki muhasebe politikaları ile finansal hedefleri çerçevesinde belirlenmelidir.

Yabancı kaynak ile finansmanı daha fazla tercih etmiş ya da yeni kurulmuş olan, likiditesi düşük işletmeler açısından özkaynağa dayalı hisse bazlı ödeme işlemi daha uygun iken, özkaynak ile finansmanı tercih etmiş ancak kaldıraç etkisinden yararlanamayıp, karlılığı düşük olan işletmeler açısından nakde dayalı hisse bazlı ödeme işlemi daha iyi bir alternatiftir. Ödeme işleminin türünden bağımsız olarak, finansal performansı etkileyen önemli bir unsur da gerçeğe uygun değerdir. Piyasaların hareketli olduğu dönemlerde özkaynağa dayalı ödeme işlemi karlılık açısından nakde dayalı ödeme işleminden daha güvenilir bir seçenektir. Çünkü özkaynağa dayalı ödeme işleminde dönem giderlerinin tutarı çok fazla sapma göstermeyeceğinden, hakediş süresince işletmenin finansal performansı da çok fazla etkilenmeyecektir. Nakde dayalı ödeme işleminde ise gerçeğe uygun değerdeki sürekli değişim direkt olarak dönem giderlerinin tutarını etkileyeceğinden, işletmenin karlılığı açısından öngörülemez sonuçlar ortaya çıkabilir.

Tüm bu değişkenler ve hisse bazlı ödeme işleminin seçimi işletmelerin finansal performanslarını birden fazla dönem etkileyeceğinden, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğinin olumsuz etkilenmemesi için, işletmeler hisse bazlı ödeme işlemini uygulamadan önce tüm alternatif senaryoları planlamalı ve esnek muhasebe politikaları belirlemelidirler.

**Finansal Destek:** Yazar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

## Kaynakça

- Emanuel, D. (2005). Accounting for share based payments under NZ IFRS-2. *University of Auckland Business Review*, Spring, 39-44.
- Hayn, M. (2018). Bewertung im Rahmen von Managementbeteiligungsprogrammen. *Corporate Finance*, 3-4, 98-104.
- Heuser, P. & Theile, C. (2012). IFRS Handbuch. (5. Baskı). Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt.
- İsmail, A. A., Adwan, S. & Stittle, J. (2018). Does accounting treatment of share based payments impact performance measures for banks? *Australian Accounting Review*, 0, 1-18.
- Konold, D. (2012). Auswirkungen der Änderung erwarteter Volatilität auf die Bewertung anteilsbasierter Vergütung nach IFRS 2. *Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 2, 161-164.
- Lüdenbach, N. & Christian, D. (2015). IFRS Essentials: Regeln, Fälle, Lösungen. (3. Baskı). Herne: nbw Studium.
- Lüdenbach, N., Hoffman, W.D. & Freiberg, J. (2015). IFRS Kommentar. (13. Baskı). Freiburg: Haufe.
- Petersen, K., Banschach, F. & Dornbach, E. (2016). IFRS Praxishandbuch. (11. Baskı). Köln: KLS Accounting & Valuation GmbH.
- Richter, A. & Schrader, S. (2017). Levels of employee share ownership and the performance of listed companies in Europe. *British Journal of Industrial Relations*, 55 (2), 396-420.
- Shiwakoti, K., R., & Rutherford, A. B. (2010). Expensing of share based payments and its impact on large UK companies. *The British Accounting Review*, 42, 269-279.
- Sommer, U., Hofbauer, A. & Konold, D. (2009). Praxisprobleme bei der Bewertung anteilsbasierter Vergütung nach IFRS 2. *Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 12, 682-688.
- TFRS 2 – Hisse bazlı ödemeler. [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS\\_2.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Türkiye%20Muhasebe%20Standartları/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_2.pdf) (09.09.2019)
- Türk Telekomünikasyon A.Ş. Bağımsız denetim raporu. (2018). [www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr). (10.03.2019)
- Wise, V. (2005). NZ IFRS 2-The differential treatment of cash and settled transactions. *Chartered Accountants Journal*, December, 64-66.
- Zwirner, C. & Froschhammer, M. (2010). Bilanzierung von anteilsbasierten Vergütungsformen. *Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 10, 515-524.

# İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetime Farklı Bir Bakış Açısı: 5S Uygulaması

## A Different Perspective of Enterprise Risk Management and Internal Audit in Companies: 5S Implementation

Serdan Öner<sup>1</sup> , Burcu Adiloğlu<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>İç Denetim Müdürü, İstanbul, Türkiye

<sup>2</sup>Doç. Dr. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: S.Ö. 0000-0003-3162-5065; B.A. 0000-0001-9680-1408

### ÖZ

İç denetim mesleği, ilk ortaya çıktığı yıllardan bu yana iş dünyasında yaşanan gelişmeler ve organizasyonların ihtiyaçları doğrultusunda şekillenmiş ve gelişmiştir. Risk odaklı denetim yaklaşımı ile iç denetimin riske ve risk yönetiminin bir parçası olan kontrollere bakış açısı değişmiş ve iç denetçilere daha fazla değer yaratmaları için bir fırsat sunulmuştur.

Bu çalışmada kurumsal risk yönetiminin etkinliğini sağlamada iç denetimin rolü temel kavramlarıyla ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Ardından organizasyonlarda kaliteli bir çalışma düzeni oluşturmak ve faaliyetlerin sürekliliğini sağlamak için geliştirilen bir teknik olan 5S uygulamasının işletmenin risk yönetim sürecindeki yeri belirtilmiştir. Bu kapsamda bir işletmede iç denetim faaliyetleri kapsamında bir 5S uygulaması örnek olarak sunulmuştur.

**Anahtar kelimeler:** İç Denetim, Risk Yönetimi, Kurumsal Risk Yönetimi, 5S Uygulaması

### ABSTRACT

The internal audit profession has developed and taken shape according to the needs of organizations and developments in the business world since its first appeared. Views on internal auditing regarding the risk and controls which are parts of risk management changed significantly with the risk-based auditing approach and internal auditors were presented with an opportunity to create more value.

In this study, the basic concepts of the role of the internal audit in ensuring the effectiveness of enterprise risk management is described in details. Then, the 5S implementation, which is a technique developed in order to create a quality working order in organizations and to ensure the continuity of the activities, is mentioned in the risk management process of the enterprise. In this concept, the 5S implementation is presented as an example within the scope of internal audit activities in a company.

**Keywords:** Internal Audit, Risk Management, Corporate Risk Management, 5S Implementation

## 1. Kavramsal Olarak İç Denetim

İç denetim, tarihsel gelişim süreci içerisinde kavramsal olarak farklı dönemler, farklı şekilde tanımlanmıştır. Literatür incelendiğinde zaman içinde iç denetim kavramından bahsederken, “muhasebe kayıtlarının kontrolü, uygunluk değerlendirmesi, süreçlerin incelenmesi, kontrollerin değerlendirilmesi, iç kontrol sistemi etkinliğinin raporlanması, risk

**Başvuru/Submitted:** 15.07.2019 **Kabul/Accepted:** 26.07.2019



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Serdan Öner / serdan@hotmail.co.uk

**Atıf/Citation:** Oner, S. ve Adiloglu, B. (2019). İşletmelerde kurumsal risk yönetimi ve iç denetime farklı bir bakış açısı: 5S uygulaması. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 67-82. <https://doi.org/10.26650/MED.2019592032>

yönetiminin değerlendirilmesi” aşamalarından geçerek son olarak kurumsal risk yönetimi temelli çalışan bir yapıya dönüştüğü görülmektedir (Gönen ve Çelik, 2005:41-42).

Kısa adı IIA olan The Institute of Internal Auditors (Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü)’a göre iç denetimin tanımı şu şekildedir: “İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur” (IIA, Glossary of Terms, 2009)

Günümüzde iç denetimden sadece işletmede birtakım şeyler olduktan sonra geriden gelip, tespit bulunması değil, daha önceden öngörülerde bulunması, işletmenin karşılaşılabileceği riskleri ve fırsatları ortaya koyması beklenmektedir. Dolayısıyla burada iç denetimin ilgileneceği gereken önemli unsurlar, kurumsallık, kontrol ve risk yönetimi şeklinde sayılabilir (Kurnaz ve Çetinoğlu, 2010:32-33).

İç denetime yönelik çağdaş uygulamalar, ABD’de 1941 yılında kurulan “İç Denetçiler Enstitüsü” (IIA-Institute of Internal Auditors) ile başlamıştır. Bu dönemde işletmelerdeki iç denetim faaliyetleri; finansal denetimlere ve finansal işlemlerin doğruluğunun değerlendirilmesi rolünü üstlenirken zaman içinde enstitü tarafından yapılan denetçi tanımlarının işletme faaliyetleri ve iç denetim mesleğince yürütülen faaliyetleri tam anlamıyla kapsamadığı kanısına varılmıştır. 1999 yılında IIA tarafından iç denetim tanımı yeniden yapılmış, bu tanıma göre iç denetim; “işletmelerin operasyonlarını geliştirerek katma değer yaratmak için oluşturulan bağımsız ve objektif bir danışmanlık ve denetim aktivitesidir. Aynı zamanda işletmelerin mevcut risk yönetimi, kontrol ve kurumsal yönetim fonksiyonlarını değerlendirerek, etkinliklerin artması için sistematik bir yaklaşım getirmeyi amaçlamaktadır”.

## 2. İç Denetim ve Kurumsal Risk Yönetimi İlişkisi

Artan ve yoğun rekabet ortamı, işletmelerin kendilerini yeniden yapılandırma sürecine gitmesini hızlandırmış; bu kapsamda finansal, operasyonel, çevresel ve sosyal riskleri yönetme ihtiyacı doğmuştur. Dolayısıyla işletmelerde iç denetim ile ilgili birimlerin, yaptıkları faaliyetlerde “risk odaklı iç denetim” yapması ve şirketlerdeki iç kontrol sisteminin yapılması için risk değerlendirme sürecine önem verilmesi giderek yaygınlık kazanmaktadır (Demirbaş, 2005:168-169). İşletmenin tamamına yayılarak daha stratejik bir yaklaşımı ve denetimi amaçlayan “Kurumsal Risk Yönetimi uygulamaları” için şirket yönetim desteğinin alınması, hedeflenen katma değer elde edilmesi açısından “risk odaklı iç denetim” önem arz etmektedir (Doyrangöl, 2002:41).

İç denetim bunların haricinde bir işletmedeki risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetim ile ilgili tarafsız ve objektif güvence sağlayarak, işletmede bir tür danışmanlık vazifesi yapmaktadır (Aysan, 2007:19). Böylece iç denetim, kurumsal risk yönetimi ile birlikte, işletmenin yönetim anlamında hesap verebilmesi; şirket içinde şeffaflığın, adillik ve sorumluluğun yerleşmesine katkı sağlamaktadır.

İşletmenin faaliyetlerine devam edebilmesi için, müşterisinin ihtiyaçlarının yanı sıra, kendi ihtiyaçlarına da cevap verebilecek iş süreçlerine sahip olması, bunların düzenli olarak güncellenmesi, gözden geçirip, denetmesi ve kontrol etmesi gerekir. Bu aşamada, iç denetim desteğine gerek vardır. İç denetim, işletmenin süreçleri doğru işleyip işlemediği, risklerin ne derece etkin yönetildiği, işletmenin ne kadar verimli olduğu konularıyla ilgilenebilir. Bunlarla ilgili faaliyetleri yürütürken, “proaktif bir yaklaşım” ile hareket eden iç denetim, hata ve kusurlar meydana gelmeden gerekli tespitleri yapmaktadır (Akçakanat, 2012:43-44).

Günümüzde birlikte hareket eden “kurumsal risk yönetimi ve iç denetim süreçlerinin temel ilişkisi ne yöndedir?” diye sorulduğunda öncelikle iç denetimin, kurumsal risk yönetimindeki temel rolüne değinmek gerekir. Şöyle ki, iç denetimin kurumsal risk yönetimi konusundaki temel görevi; “bir işletmede önemli iş risklerinin uygun olarak yönetilmesini ve iç kontrol sisteminin etkili biçimde işlev görmesini sağlamada yardımcı olmaktır”. İşletmenin kurumsal risk yönetimi faaliyetlerinin etkililiği hakkında tarafsız ve objektif güvence sağlayabilmektir (Emhan, 2009:218-219).

### 3. Kurumsal Risk Yönetimi ve 4 T Yaklaşımı

Türkçe'ye "Enterprise Risk Management"dan çevrilmiş olsa da "Corporate Risk Management", "Integrated Risk Management" gibi ifadeler de kurumsal risk yönetimi için kullanılmaktadır. Kurumsal risk yönetimi, bir işletmenin sahip olması gereken işlevden çok bir yönetim yetkinliği olarak kabul edilir. Çünkü kurumsal risk yönetimi; performans, strateji ve yönetim olmak üzere üç yaklaşımın karması olan bir anlayış biçimidir. (Merna ve Al Thani, 2008:2-3)

Daha özet bir ifadeyle kurumsal risk yönetimi, "işletme adına önemli olan iş risklerinin yönetimi için, gerekli yetkinliklerin olgunluk seviyesini sürekli olarak daha iyiye götüren bir yapıyı" hedefleyen yaklaşımdır (Emhan, 2009:210). Bu yapının kurumda süregelen ve her noktasında iyileştirmelerin devam ettiği bir hale gelmesi kurumsal risk yönetiminin temel özelliklerinden biridir.

Kurumsal risk yönetiminde "tespit, tahlil, tedbir ve takip" olarak sıralanan süreç, "4T yaklaşımı" olarak ifade edilmektedir.

- **Tespit:** Risklerin belirlenebilmesi için öncelikle işletmenin çevresini iyi tanınması; faaliyet sürdüğü pazarın yapısını iyi bilmesi gerekmektedir. İşletmenin sahip olduğu tecrübe ve çevreden alınan bilgi dâhilinde "sistemik ve sistemik olmayan riskler" saptanmaya çalışılmaktadır. Riskler saptanırken, tehdit ve fırsatlar da ortaya çıkmaktadır (Berk, 2003:125-126). Riskleri tespit ederken şu soruların sorulması gerekir: "Ne, nerede, ne zaman olabilir?" "Neden ve nasıl olabilir?" "Bunların belirlenmesi için hangi teknikler kullanılabilir?" (Pehlivanlı, 2011:13).

- **Tahlil:** Bu aşamada işletmenin kendisi ve diğer bütün iştirakleri, tüm yönetim ekibinin katılımının sağlanmasıyla anketler, olasılık analizleri gibi çalışmalar yaparak risklerin neler olduğunu tahlil edip öncelik belirlemektedir (Kızıllıboğa, 2012:303). Risklerin belirlenmesi için "risk haritaları, risk göstergeleri, iç değerlendirme, geçmiş kayıp verileri, workshoplar, dış denetim ve mevzuat gereklilikleri, en iyi uygulamalar ve yasal yükümlülükler" gibi araçlar kullanılmaktadır. (Börekeci, 2004:9)

- **Tedbir:** 4T yaklaşımının tedbir aşamasında, var olan risk yönetiminin ne düzeyde olduğu saptanır ve yeni risklere karşı yeni stratejiler geliştirilir. Başka bir deyişle, en uygun çözüm seçilir ve uygulamaya konulur. Problem teşkil edecek risklerin, gerçekleşmeden belirlenip, ortadan kaldırılması, risk yönetiminin esasıdır ancak bu her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumda "Belirlenen risklerin meydana gelme olasılığı ve etkisinin en aza indirilmesini sağlayan faaliyetler planlanıp uygulanmaktadır" (Arslan, 2008:43).

- **Takip:** Diğer adı "performans ölçümü" olan bu aşamada, kabul edilebilir düzeydeki risklerin takibi yapılmaktadır. Eğer izlenen riskin ölçümleme olanağı var ise, bu risk, "sayılabilen risk" şeklinde adlandırılmaktadır (Bolgün ve Akçay, 2003:120).

Kurumsal risk yönetimindeki bütün aşamalar, birbirini takip etmez, çünkü risk yönetimi sürekli takip edilerek geliştirilen bir süreçtir ve bu süreçte değerler zaman içinde birbirini besleyerek gelişmeye devam eder (Pehlivanlı, 2011:17).

İç Denetçiler Enstitüsü'nün üzerinde durduğu nokta, risk yönetimindeki sorumluluğun işletme yönetimine ait olduğu konusunun tüm kurumlar tarafından benimsenmiş olmasıdır. (Güneş ve Teker, 2010:69). Dolayısıyla iç denetim ve risk yönetimi ilişkisi değerlendirilirken iç denetçilerin görevleri dâhilinde bilinmesi gereken birtakım hususlar vardır. Çünkü bir iç denetçi sadece risk yönetimi kararını vermekle kalmayıp risk konusunda tepe yönetime tavsiyede bulunur, yönetimin aldığı kararları sorgular veya destekler (Saka ve Uğural, 2009:13). Dolayısıyla kurumsal risk yönetimi ile ilgili olarak iç denetçilerin sorumluluklarında üzerinde durulması gereken etmenleri, aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür (Yörüker, 2004: 9-11):

- Tepe yönetim, risk yönetimi konusunda sorumlu taraf olduğunu kabul etmeli ve bu geçerliliğini korumalıdır.
- İç denetimin sorumluluklarının çerçevesi, denetim komitesi tarafından onaylanarak denetim tüzüğü içinde yer verilip belgeye dayandırılmalıdır.
- İç denetimin, işletme yönetimi yerine herhangi bir riski kendi başına yönetme yetkisi yoktur.

- İç denetim, risk yönetimi ile ilgili tek başına almaktan kaçınmalı; yönetimin kararına göre öneri ve yapısı eleştiride bulunmalıdır.
- İç denetim, kurumsal risk yönetimi dâhilinde aynı zamanda tarafsız güvence veremez. Bu gibi konularla ilgili güvenceler, uygun niteliklere sahip diğer taraflardan sağlanmalıdır.
- Güvence faaliyetlerinin haricindeki çalışmalar, danışmanlık hizmeti şeklinde görülmeli ve danışmanlık hizmetleriyle alakalı iç denetim uygulama standartlarına uyum sağlanmalıdır.

Sonuç olarak iç denetim ve kurumsal risk yönetim süreçlerinin ilişkisini değerlendirdiğimizde her ikisinin de bir işletmeye kattıkları değer şu şekilde özetlenebilir:

- Önemli iş risklerinin doğru ve etkin biçimde yönetildiğine dair “tarafsız güvence”
- Kurumsal risk yönetimi ile iç kontrol yapılarının etkin biçimde işlemesi konusunda danışmanlık sağlamaktır.

#### **4. Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetim İlişkisine Yeni Bir Bakış Açısı: 5S Uygulaması**

İç denetimin temel görevlerinden birisi, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır. Kendisine risk değerlendirmesini temel alan iç denetim faaliyetleri, “kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin işletmenin karşılaştığı risklerin belirlenmesi, tanımlanması ve bu risklerle mücadele konularında yeterliliğinin ve etkinliğinin belirlenmesini kapsamaktadır.” Dolayısıyla iç denetimin temel görevlerinden birisi, risk yönetim süreçlerinin tam, etkin ve verimli olduğu konusunda üst yönetime ve yönetim kuruluna objektif güvence sağlamaktır.

Çalışmanın bu bölümünde iç denetim faaliyetleri ile ilgili farklı bir uygulama biçimi ele alınmıştır. 5S adı verilen bu uygulama Japonlar tarafından geliştirilen ve işletmedeki en küçük detayların bile denetlenmesine fırsat veren önemli kurallar bütünüdür. 5S, organizasyon içerisinde kaliteli bir çevre kurmak ve bunu korumak için kullanılan bir tekniktir. Çalışma alanını temiz, düzenli ve amaca uygun biçime sokulması için uygulanan bir toplam kalite tekniğidir. Aynı zamanda, işletmelerdeki düzen ve disiplini sağlamak için kullanılan hem basit, hem de işletmenin en küçük ayrıntılarının denetimini sağlayan ve diğer iyileştirme çalışmalarının temelini oluşturan bir sistemdir.

(<https://yalindanisman.com/yalin-yazarlar-5s-uygulama-yaklasimi-ve-tarihi/>)

5S uygulaması işyerlerindedüzeninin sağlanmasının, gereksiz malzeme stokunun engellenmesinin, çalışan verimliliğinin artırılmasının, düzgün ve kolay ulaşılır arşivleme yapılmasının, malzeme ve işgücü israfının azaltılmasının sağlanması amacıyla bir araya getirilip uygulanması ile oluşturulan bir sistemdir.(Tekin vd, 2018: 113) Bu kapsamda bir işletmede üretim, hammadde depo, mamul depo, teknik ve tüm çalışma ofislerinin fabrika içerisinde iç denetim faaliyetleri kapsamında 5S çalışması örnek olarak aşağıda sunulmuştur. Çalışma öncesi tespitler öncelikle belirtilmiş ardından 5S uygulaması ile birlikte bulgular ve iyileştirme önerileri sunulmuştur.

##### **4.1. 5S Tanımı**

Orijinali Japonca olan 5S kuralı şu şekilde özetle sınıflandırılmaktadır; (Osada,1991:10-15)

###### **1) Seiri (Toparlama/Ayıklama)**

İş ortamını daha iyi organize etmek için gerekli ile gereksiz olan malzemeleri doğru şekilde ayırt etme ve birbirinden uzaklaştırma işlemidir.

###### **2) Seiton (Sıralama Veya Düzenleme)**

Gerekli olan malzemeleri kolayca bulmak, kullanmak ve yerine koymak için yapılan düzenlemelerdir.

###### **3) Seiso (Temizleme)**

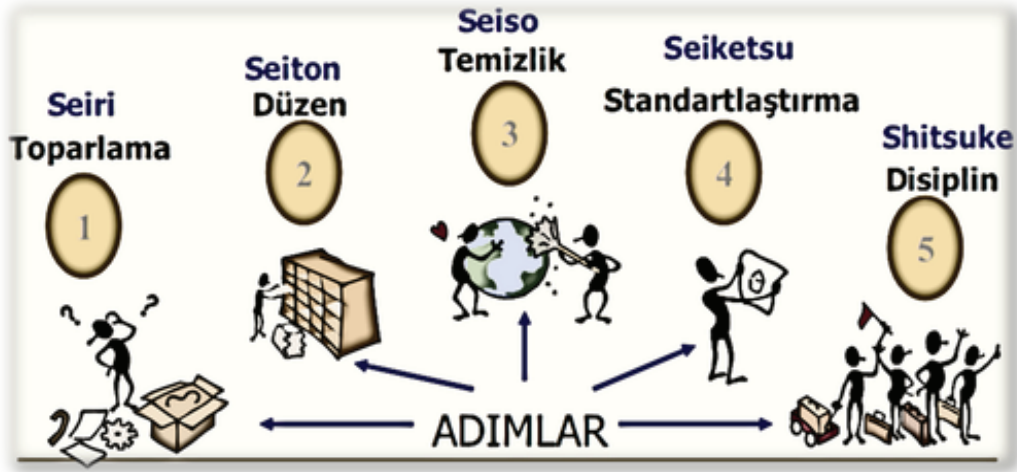
İş ortamındaki her şeyi temiz tutma işidir.

#### 4) Seiketsu (Standartlaştırma)

Ayıklama, düzenleme ve temizleme adımları ile elde edilenlerin sürekliliğini sağlamak için yapılan işlemlerdir. Standartlaştırma, gelinen noktadan geriye doğru dönüşün bir sistem oluşturularak engellenmesidir.

#### 5) Shitsuke (Disiplin, Sahiplenme ve Sistemi Koruma)

Sürekliliğin sağlanması için kalıcı bir alışkanlık yaratılarak çalışma ortamında kültürel değişimin sağlanmasıdır. Elde edilecek disiplin ile belirlenen prosedürlere uyumun devamlılığı sağlanır.



Şekil 1. 5S Süreci

Kaynak: <https://kalitece.wordpress.com/2017/06/22/kalite-gelistirme- tekniklerinin-ilk-basamagi-5s-yontemi-ve-uygulamaları/>

Bir iş yeri organizasyonu olarak adlandırılan 5S'in amacı iş yerindeki malzeme ve bilgi akışının hızlı ve doğru olmasını sağlamaktır. Bu amaca ek olarak aşağıdakiler sıralanabilir:

- Çalışanların saygı ve güven duyduğu,
- İşi kolaylaştıran,
- Verimliliği arttıran,
- Kalite ürün/hizmet sağlamaya destek olan,
- İş güvenliğini arttıran,
- Müşteri memnuniyetini arttıran,
- Temiz ve düzenli bir iş yeri oluşturmaktır.

5S'in faydaları ise şu şekilde belirtilebilir. (Osada,1991)

SIFIR İSRAF:	Daha Düşük Maliyet, Daha Yüksek Kapasite
SIFIR ARIZA:	Daha İyi Bakım, Daha Az Arıza
SIFIR HURDA:	Daha Yüksek Kalite
SIFIR GECİKME:	Daha Az Bekleme, Güvenilir Teslimat
SIFIR ŞİKAYET:	Daha Az Şikayet, Daha Fazla Güven
SIFIR KAZA:	Daha Güvenli İş Ortamı
YÜKSEK İMAJ:	Sürekli Büyüyen Bir Kuruluş



## 4.2. 5S Uygulaması Öncesi Yapılan Tespitler

İç denetçi, X firmasına yeni işine başladıktan sonra 2 hafta boyunca tüm departmanlar ile oryantasyon yapmıştır. Bu oryantasyon sürecinde bazı gözlemleri olmuştur. Çalışma ofisleri, üretim sahası, hammadde depo ve mamul depo saha çalışmalarında aldığı gözlemler ve tespitler aşağıdaki gibidir.

- 1) Düzenli ve temiz bir çalışma ortamı bulunmamaktadır.
- 2) İşe giriş çıkışlarda uyulmama vardır.
- 3) Çalışma masalarında kahvaltı edilmektedir.
- 4) Paletlerin, transpaletlerin vb günlük kullanılan malzeme ve/veya araçların düzensizlik bir şekilde muhafaza edilmektedir.
- 5) Çalışan memnuniyetsizliği ve şikayeti çok fazla sayıdadır.
- 6) Sevkiyatlar zamanında yapılmamaktadır.
- 7) Ürün hataları ve müşteri şikayetleri çok fazla sayıdadır.
- 8) İş güvenliği kuralları uygulanmamaktadır ve geçmişte fazla sayıda iş kazası kaydı bulunmaktadır.
- 9) Depo içerisinde uyarıcı ve yönlendirici levhalar bulunmamaktadır.
- 10) Ürün satın alınmasında gecikmeler olduğu için satışın zamanında yapılmaması durumları vardır.
- 11) Makinelerin ve cihazların arıza bakımı sıklıkla olmaktadır.
- 12) Depo girişlerinde tanımlar bulunmamaktadır.
- 13) Depo raflarında adres lokasyonları belirtilmemiştir, etiketlendirme yoktur.
- 14) Teknik ofiste kullanılan tamir aletleri düzensiz bir şekilde muhafaza edilmektedir.
- 15) Gereksiz ekipman, hammadde, yarı mamul ve mamul taşımaları yapılmaktadır.
- 16) İyi organize edilmemiş iş ortamı nedeniyle oluşan gereksiz iş hareketleri, malzeme aramaları vb yapılmaktadır.

Denetçi, bu gözlemler sonrası 5S uygulaması konusunda yönetimi bilgilendirmiş ve 5S uygulamasına geçilmesi yönetim tarafından onaylanmıştır.

## 4.3. 5S Kurulu, 5S Ekip Lideri ve 5S Ekibinin Seçilmesi

İşletmede öncelikle 5S'in ne olduğu, ne işe yaradığı ve beklenen faydalar ile ilgili bir eğitim verilmiş, sonrasında İç denetim departmanının 5S Proje Lideri olması öncülüğünde 5S Kurulu, 5S Liderleri ve 5S Ekibi seçilmiştir, görev tanımları belirlenmiştir.

### 4.3.1. 5S Kurulu

5S ekiplerinin oluşturulmasını sağlamak. (Eğitime katılan personel Departman/Ekip Lideri olur ve o uygun sayıda departman/ekip temsilcilerini seçer).

- 5S uygulama alanlarını belirlemek ve tanımlamak.
- 5S uygulamaları için gerekli kaynakları temin etmek.
- 5S ekiplerini yönlendirmek ve desteklemek.
- Gereksiz malzemeler için nihai kararı vermek.
- 5S ekiplerinin uygulamalarını denetlemek, değerlendirmek ve gerektiğinde ödüllendirmek.
- 5S uygulamalarının sürekliliğini sağlamak.
- 5S disiplini oluşturmak.
- 5S Performans sonuçları hakkında üst yönetimi bilgilendirmek.

### 4.3.2. 5S Ekip Lideri

- 5S Ekibine liderlik etmek.
- 5S uygulamalarının sürekliliğini sağlamak ve departman personeline gerekli bilinçlendirme eğitimleri vermek.
- 5S adımlarında yapılacak faaliyetleri organize etmek.

- Gereksiz malzemelerin tespiti, kırmızı etiketlenmesi<sup>1</sup> ve Kırmızı Etiket takip listelerinin hazırlanmasını sağlar. Gerek Kırmızı Etiket takip listelerinin gerekse üzerinde kararsız kalınan objeleri ve bunlar için verilecek nihai karar onayını 5S kuruluna sunmak.
- 5S panolarının güncelliğini takip etmek.
- 5S ekip toplantılarını gerçekleştirmek ve sonuçları kayıt altına almak.

#### 4.3.3. 5S Ekibi

- 5S adımlarında yapılacak faaliyetler ve hedefler ile ilgili karar almak
- 5S adımlarında takip edilecek hedefleri, yapılacak faaliyetleri ve sorumlulukları belirlemek.
- Toplantılar sonucunda alınan kararlar ve belirlenen sorumluluklar doğrultusunda uygulamaları gerçekleştirmek.
- 5S ekip liderine destek olmak.

#### 4.4. 5S Uygulama Alanlarının Belirlenmesi

5S, X firmasının tüm alanlarında uygulanmıştır. 5S Kurulu tarafından fabrika alanı bölgelere ayrılmış ve 5S uygulanacak alanların sırası 5S Kurulu tarafından belirlenmiştir. Belirlenen alanlara 5S panosu ve “5S uygulama alanı” flamları asılarak 5S faaliyeti başlatılmıştır.

#### 4.5. 5S Panolarının Kullanımı

5S panoları her uygulama alanı için standarttır. Bu panolar 5S ekipleri tarafından aşağıdaki şekilde kullanılır ve güncelliği 5S ekip lideri tarafından sağlanır. Panolarda aşağıdaki bilgiler yer alır.

- 5S ekip üyeleri (ekip lideri belirtilir) listesi,
- 5S sloganı,
- 5S kırmızı etiket takip listesi,
- Temizlik sorumluluk haritası
- Temizlik takvimi
- Temizlik malzeme listesi
- Temizlik talimatı
- Önceki durumu ve uygulamalar sonrasındaki durumu karşılaştıran fotoğraflar
- Ekip toplantı tutanakları.

#### 4.6. Temizlik Takvimi Formu, Günlük ve Haftalık Kontrol Listesi Oluşturulması

5S Kurulu tarafından iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde yürütülmesini ve 5S kavramının şirket çalışanları tarafından içselleştirilmesini sağlamak amacıyla “Temizlik Takvimi Formu” ve “Günlük Ve Haftalık Kontrol Listesi” oluşturulmuştur.

Tablo 1: Örnek 5S Temizlik Takvimi					
5S Temizlik Takvimi					
Bölge: Dinlenme Odası					
Gün	Kahve Makinası	Yerler	Masalar	Küllükler	Lavabo
P.tesi	Ali	Ali		Veli	
Salı	Veli		Veli	Hilmi	Nuri
Çarşamba	Hilmi			Nuri	
Perşembe	Nuri			Niyazi	
Cuma	Niyazi		Niyazi	Ali	Hilmi

<sup>1</sup> Ayıklama adımı” kırmızı etiket” tekniği, alandaki gerekli ve gereksiz olanları birbirinden ayırt etmek ve gereksiz malzeme ve/veya işlem adımlarını kayıt altına almak için ilgili unsurların üzerlerine kırmızı etiketler yapıştırmak sureti ile kullanılır.

#### 4.6.1. 5S Günlük ve Haftalık Kontrol Listeleri

Aşağıda verilen ayıklama, düzenleme ve temizlik aşamaları için kontrol listeleri örneği verilmiştir. Her 5S Ekibinin veya Ekip Liderinin kendi sahasına özgün kontrol listelerini ayıklama, düzenleme ve temizlik aşamaları için aşağıdaki örneğe benzer şekilde hazırlaması önerilmiştir. Ayrıca her 5S Bölgesinin ilgili amirinin (5S Ekibinin dışında olan Müdür/ Şef / Sorumlu) kendi sahasına özgün kontrol listelerini ayıklama, düzenleme ve temizlik aşamaları için aşağıdaki örneğe benzer şekilde hazırlaması veya 5S Ekibinin Kontrol listesi üzerinde uzlaşarak ortak kullanılabilir.

##### 1. Ayıklama Kontrol Listesi (örnek)

- Stok alanında kullanılmayan nesnelere var mı?
- Koridorlarda kullanılmayan herhangi bir şey var mı?
- İhtiyaç duyulmayan herhangi bir makine var mı?
- Rafların üstünde veya altında gereksiz herhangi bir şey var mı?
- Makinelerin çevresinde veya altında gereksiz herhangi bir şey var mı?
- Gereksiz malzemeleri fabrikaya bir bakışta ayırt edebiliyor musunuz?
- Aletlerin sayısını azaltmak için tüm olası iyileştirmeler yapıldı mı?

##### 2. Düzenleme Kontrol Listesi (örnek)

- Ürünlerin stokları tamamen düzenli mi?
- Stoklara bir bakışta miktar göstergeleri bulunabilir mi?
- Nesneleri birbirinden ayırmak için paravanlar kullanılıyor mu?
- Stok alanları tanımlı mı?
- Bütün stok alanları, nesnelerin eğilerek alınmasını gerektirmeyecek şekilde yeterince yüksekte mi?
- Tepeleme yığılmış nesnelerin çökmeyeceği kesin mi?
- Tepeleme yığılmış nesnelerin yüksekliği makul seviyede mi?
- Aletler için açık depolama sistemi var mı?
- Aletler düzenli mi?
- Aletlere isimleri ve kod numaraları yapıştırılmış mı?
- Düzenli olarak kullanılan aletler çalışma alanının yakınında mı?
- Aletler uygun koruyucular içinde mi?
- Seyrek kullanılan aletler ortak kullanıma uygun yerde mi?
- Çekmecedeki araçlar önden arkaya doğru düzenlenmiş mi?
- Depolanan nesnelerin hepsi bir bakışta görülüyor mu?
- Nesneler mükemmel bir şekilde depolanıyor mu?(Yatay, düşey, doğru açılarda, paralel.)
- Alanın en uygun şekilde kullanılması için depolama 3 boyutlu mu?
- Doğrudan yere konarak depolanan nesne kalmamış mı?
- Hurda parçaların depolanması tanımlı mı?
- Hurda parçaların depo alanları açıkça etiketlenmiş mi?
- Depolama iş planına göre yapılıyor mu?
- Yanlış yerlere konan nesneleri belirtmek kolay mı?
- Düzensiz depolamalar hemen düzeltiliyor mu?
- Yer çizgilerinin %80' i çizildi mi?
- Hurda parçalar bir bakışta görülebiliyor mu?
- Nesnelerin ne kadar kolay geri konulduğuna dikkat ediliyor mu?
- Düzenli kullanılan nesneler kullanım yerinin 10 cm içinde bulunuyor mu?
- Tüm tehlikeli alanların etrafı çevrelenmiş mi?
- Tüm tehlike ikazları açık ve kolayca görünür vaziyette mi?

### 3. Temizleme Kontrol Listesi (örnek)

- a) Makine ve ekipmanların altındaki tüm su, yağ ve kir temizlendi mi?
- b) Makine ve ekipmanların üstündeki tüm pas, kir ve yağ lekesi temizlendi mi?
- c) Makine, ekipman ve kontrol panellerinin üstündeki yağlı ve kirli parmak izleri temizlendi mi?
- d) Makinelerin yağ göstergeleri ve ölçüm aletlerinin göstergeleri üzerindeki kirler temizlendi mi?
- e) Makinelerin tüm kapakları, içerideki kir ve tozun görülebilmesi için kaldırıldı mı?
- f) Aletler üzerindeki kir ve toz temizlendi mi?
- g) Ürün ambarındaki dolaplar ve raflar tozdan arındırılmış mı?
- h) Malzeme taşıma için kullanılan transfer paletlerindeki tüm kir temizlendi mi?
- i) Ürün, malzeme ve yarı mamuller tozdan arındırılmış mı?
- j) Tüm duvar, pencere ve pervazlardaki toz ve kir temizlendi mi?
- k) Pencerelerdeki tüm kirli parmak izleri temizlendi mi?
- l) Tavanlardaki ve asma katlardaki tüm toz ve kir temizlendi mi?
- m) Tüm raflar ve çalışma masaları üstündeki kir ve toz temizlendi mi?
- n) Merdiven ve basamaklar üzerindeki tüm yağ ve kir temizlendi mi?
- o) Tüm köşe, duvar ve sütunların dibindeki kir ve pislik temizlendi mi?
- p) Binaların etrafındaki genel kirlilik temizlendi mi?
- q) Dış duvarların dış yüzeyleri temizlendi mi?
- r) Tüm koridor ve yerler parlıyor mu?
- s) Yerlerdeki ve koridorlardaki tüm kum, toprak, toz, kir temizlendi mi?

### 4.7. Risk Değerlendirmesi

Kontrol listelerinin oluşturulmasından sonra alınan cevaplar sonrası risk değerlendirme adımına geçilmiş ve kurumsal risk matrisleri oluşturulmuştur. İç kontrol ve iç denetim risk değerlendirme; şirketin faaliyet alanlarına ilişkin risk faktörlerinin tanımlanmasını, risk seviyelerinin ölçülmesini, bu riskler için uygulanan kontrollerin etkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesini ve yüksek risk içeren alanlara denetim önceliğinin verilmesini öngören bir denetim yaklaşımıdır.

X işletmesinde riskin niteliksel değerlendirilmesinde Risk Değerlendirme Tablosu (RDT) yönteminden faydalanılmıştır. RDT, risklerin değerlendirilmesinde, değerlendirme sonuçlarına göre hangi işlere öncelik verilmesi ve kaynakların öncelikle nereye aktarılması konularında kullanılan bir tekniktir. Bu tablonun hazırlanması, sistemin risklerinin tahmini için geçmişteki olaylardan kazanılan deneyimlere başvurma anlayışına dayanmaktadır.

- Yatay eksen; Etki seviyelerini (0–5) ifade eder.
- Dikey eksen; sonuçla ilgili artan Olasılığın temsil eder.
- Tablodaki kutular; tablonun sol üst köşesinden sağ alt köşesine doğru artan Risk Seviyelerini tanımlamaktadır.
- Riskin seviyesini tanımlamak için tablo Kırmızı, Mavi ve Yeşil alanlara ayrılmıştır.

Riskleri değerlendirirken tehlikenin neden olduğu olayın şiddeti ve olasılığı dikkate alınmıştır. Belirlenen riskler için **5x5 Risk Değerlendirme Tablosu** kullanılmıştır. Burada risk, **Risk = Olasılık x Etki** formülüyle hesaplanmaktadır. Formüldeki olasılık ve şiddet değerleri için aşağıdaki tablolarda verilen değerler kullanılmıştır.

<b>Tablo 2: 5x5 Risk Değerlendirme Tablosu (RDT)</b>							
<b>RİSK SKORU = ETKİ*OLASILIK</b>		<b>ETKİ</b>					
		<b>1 ÇOK HAFİF</b>	<b>2 HAFİF</b>	<b>3 ORTA DERECE</b>	<b>4 YÜKSEK</b>	<b>5 ÇOK YÜKSEK</b>	
<b>OLASILIK</b>	<b>5 ÇOK YÜKSEK</b>	5	10	15	20	25	<b>RENKLER ve RİSK SKORU</b>
	<b>4 YÜKSEK</b>	4	8	12	16	20	
	<b>3 ORTA DERECE</b>	3	6	9	12	15	
	<b>2 DÜŞÜK</b>	2	4	6	8	10	<b>Orta Düzey Risk (8,9,10,12)</b>
	<b>1</b>	1	2	3	4	5	<b>Önemli Risk (Yüksek Risk) (15,16,20,25)</b>

#### 4.8. Aylık Denetim Formunun Oluşturulması

Risk değerlendirme tablosundan elde edilen sonuçlar doğrultusunda işletmenin risk haritası çıkarılmış ve denetimde öncelik sıraları belirlenmiştir. Özellikle risk haritasındaki kırmızı bölgelerle ilgili iyileştirme çalışmalarının bir an önce başlatılması ve olması gereken adımlarla faaliyetlerin devamlılığının sağlanması hedeflenmiştir. Bu doğrultuda İç Denetim Müdürü tarafından tüm işletme genelini kapsayan “aylık denetim formları” oluşturulmuştur.

## 5S DENETLEME FORMU

Denetlenen alan:

İlgili Kişi:

Denetleyen:

Tarih:

	Soru No	Beklentiler / Sorular	Puan	Önlemler
1. Ayıklama	1	Çalışma alanında gerekli olmayan makine, yardımcı alet, ekipman, ölçüm aleti, aparat, mastar, anahtar vb. yok.		
	2	Çalışma alanında gerekli olmayan dolap, masa, sandelye, çekmece, kova, temizlik malzemeleri vb. malzemeler yok.		
	3	Çalışma alanında gerekli olmayan hammadde, yarı mamül, ambalaj malzemesi veya ürüne katılacak vb. malzemeler yok.		
	4	Çalışma alanında gerekli olmayan bilgi ve dokümanlar (dosyalar, prosedürler, teknik resimler, poster, formlar vb) yok.		
	5	Değerlendirilmesi tamamlanan kırmızı kartlı ürünler çalışma alanından uzaklaştırılmıştır.		
<b>Ayıklama Aşaması Puanı</b>			<b>0</b>	
2. Düzenleme	1	Çalışma alanında kullanılan makine, yardımcı alet, ekipman, ölçüm aleti, aparat, mastar, anahtar vb. düzenli, gerekli olan yerde, yer çizgileri veya alan tanımlamaları var.		
	2	Çalışma alanında kullanılan dolaplar, raflar, masalar, çekmeceler düzenli, gerekli olan yerlerde tanıtım etiketleri, yer çizgileri veya alan tanımlamaları var.		
	3	Çalışma alanında kullanılan kova, paspas, süpürge, faraş ve temizlik malzemeleri düzenli, gerekli olan yerlerde, yer çizgileri veya alan tanımlamaları var.		
	4	Çalışma alanında kullanılan hammadde, yarı mamül, ambalaj malzemesi veya ürüne katılacak vb. malzemeler düzenli, etiketli veya tanımlı. gerekli olan yerlerde, kritik stok seviyeleri var.		
	5	Çalışma alanında düzeni bozan kişisel eşyalar (giyecek, yiyecek, içecek, cep telefonu, çakmak, sigara vb) yok.		
	6	Düzenleme aşamasında işin kolay yapılması, ekipmanların kullanım sıklığı, kolaylığı ve verimlilik dikkate alınmış.		
	7	Düzenleme aşamasında yenilikçi yaklaşım (inovasyon) uygulanmış.		
	8	Düzenleme uygulamaları arananın bulunmasını kolaylaştırıyor, 30sn kuralı işliyor.		
	9	Gerekli malzeme listesi oluşturulmuş ve güncel.		
	10	Yürüme yolları ve stok alanlarını açıkça belirlemek için çizgiler veya diğer işaretler kullanılmış mı?		
<b>Düzenleme Aşaması Puanı</b>			<b>0</b>	
3. Temizlik	1	Yerler, duvarlar ve camlar temiz.		
	2	Çalışma alanında kullanılan makine, yardımcı alet, ekipman, ölçüm aleti, aparat, mastar, anahtar vb. temiz.		
	3	Çalışma alanında kullanılan dolaplar, raflar, masalar, çekmeceler temiz.		
	4	Çalışma alanında kullanılan kova, paspas, süpürge, faraş ve diğer temizlik malzemeleri temiz.		
	5	Çalışma alanında kullanılan hammadde, yarı mamul, ambalaj malzemesi veya ürüne katılacak vb malzemeler temiz.		
	6	Kirlilik kaynakları biliniyor? Gerektiğinde önlem almak için harekete geçilmiş.		
	7	Temizlik takvimi ve temizlik sorumlulukları belli.		
	8	Operatörler makinanın veya Beyaz yakalılar ofis, masa ve dolap kontrolünü yaparken aynı zamanda temizliyorlar mı?		
	9	Operatörler söylenmeden yerleri süpürüyor ve makinelerini temizliyorlar mı? (Beyaz yakalıların ofis temizliği hariçtir)		
	10	Ortamdaki yoğun toz ve kokuyu temizlemek için yeterli bir havalandırma var mı?		
<b>Temizlik Aşaması Puanı</b>				



4. Güvenlik	1	Çalışma alanında düşme, elektrik çarpması, kesilme, sıkışma, ezilme vb. riskler kabul edilebilir düzeyde.				
	2	Çalışma alanında bel, sırt, boyun incinmesi ve meslek hastalığı riskleri kabul edilebilir düzeyde.				
	3	Düzenleme aşamasında iş güvenliği dikkate alınmış.				
	4	Uyarı işaretleri var.				
	5	Kişisel koruyucu ekipmanlar (maske, kulaklık, eldiven vs.) kullanılıyor.				
	6	Aydınlatmanın açısı ve şiddeti yapılan iş için yeterli.				
	7	Yangın dolaplarının ve tüplerinin yerleri tanımlı, önü açık ve kolayca erişilebiliyor.				
	8	Tüm yangın söndürücü işaretleri her yerden görünebiliyor.				
	9	Tüm yangın söndürücüler uygun şekilde stoklanmış.				
<b>Güvenlik Aşaması Puanı</b>						
5. Disiplin	1	Çalışanlar mola ve toplantı zamanları konusunda kurallara uyuyorlar.				
	2	Çalışanlar biraraya gelip kuralları ve düzenlemeleri gözden geçiriyorlar.				
	3	Çalışanlar kurallara ve düzenlemelere uyuyorlar.				
	4	Çalışanlar işletme tarafından belirlenen kılık kıyafet kurallarına uyuyorlar.				
	5	İlk 3S alışkanlık haline gelmiş.				
<b>Disiplin Aşaması Puanı</b>						
6. Panosu	1	Panoda, 5S+1 sloganı, ekip üyeleri, ekip lideri, tanıtım kartı vb var (prosedürde belirtilen).				
	2	Pano, 5S+1 kurulunun belirlediği düzende kullanılıyor.				
	3	Önceki ve sonraki durumu gösteren fotoğraflar var.				
<b>5S+1 Panosu Kullanım Puanı</b>						
Puan Tablosu		Toplam soru adedi	44	<b>Değerlendirme</b>	Bu soru bu bölgede geçerli değil veya denetlenemedi	GD
		Geçersiz soru adedi			Tamamı, diğer gruplara örnek olacak şekilde uygulanmakta (%100)	5
		Maximum puan	220		Büyük çoğunluğu, beklentileri karşılamakta (>%80)	4
		Alınan Puan	0		Beklentilerin yarısından fazlası karşılanmakta (>%50)	3
					Beklentilerin yarısından azı karşılanmakta (<%50)	2
					Beklentilerin çok azı karşılanmakta (<%20)	1
					Uygulama yok	0
		<b>GRUP BAŞARI PUANI</b>	<b>0,00</b>			

#### 4.9. Yapılan Tespitler

Yapılan iç kontrol çalışması neticesinde aşağıda çok önemli tespitler yapılmıştır.

- 1) Son ürünler için kullanılan ambalaj ve etiketlerin ayıklanarak stokların depolanmadığı ve mevcut durum kayıtlarla (fotoğraflarla) belgelendi ve risk değerlendirme sonucunda “Yüksek” dereceli olduğu belirlenmiştir.
- 2) Hammadde ve ambalaj malzemelerinin elden geçirilerek sınıflandırılmadığı tespit edilmiş ve kurumsal risk değerlendirme sonucunda “Yüksek” dereceli olduğu belirlenmiştir
- 3) Gereksiz ve kullanılmayacak malzemelerin ayrı bir tanımlı alanda depolanmadığı ve sevk edilecek son ürünlerin ile iç içe bir ortamda olduğu tespit edilmiş ve kurumsal risk değerlendirme sonucunda “Yüksek” dereceli olduğu belirlenmiştir.

- 4) Çalışma alanlarında gerçekleştirilen faaliyet, ürün ve hizmetlerin niteliğine göre gerekli malzemeler düzenlenmediği, iş güvenliği kurallarına uygun olarak tanımlanmadığı tespit edilmiş ve kurumsal risk değerlendirme sonucunda “Yüksek” dereceli olduğu belirlenmiştir.
- 5) Önemli malzemelerin, kullanım sıklıkları ve kullanım alanlarına göre tanımlandığı tespit edilmiş ve kurumsal risk değerlendirme sonucunda “Yüksek” dereceli olduğu belirlenmiştir.
- 6) Üretim sahasında bulunan son ürünlerin hijyenik ve temizlik açısından uygun bulunmadığı tespit edilmiş ve kurumsal risk değerlendirme sonucunda “Yüksek” dereceli olduğu belirlenmiştir.
- 7) Üretim departmanında çalışan mavi yakalı çalışanlar için “Temizlik Sorumluluk Haritasının” belirlenmediği tespit edilmiş edilmiştir. Örneğin; temizlik yapılacak alanlar (stok alanları, raflar, dolaplar, makine ve ekipmanlar, taşıyıcılar, araç ve gereçler, koridorlar, pencereler, duvarlar, tavanlar) belirlenmediği tespit edilmiş ve kurumsal risk değerlendirme sonucunda “Yüksek” dereceli olduğu belirlenmiştir.

#### 4.10. 5S Uygulaması ve Kurumsal Risk Yönetimi

Bu kapsamda X işletmesinin kurumsal risk yönetim sürecinin, aşağıdaki aşamalardan oluştuğu belirtilmektedir.

- 1) Öncelikle risk kültürünün benimsenmesi, işletme hedef ve stratejilerinin saptanması. (İç kontrol çalışmasında gerçekleştirilmiştir.)
- 2) Risklerin neler olduğunun tespit edilip değerlendirilmesi. (İç kontrol çalışmasında gerçekleştirilmiştir.)
- 3) Dönüşüm aşamasının uygulanması. (Bu adım için 5S uygulaması ile mümkün olacaktır ve iç denetçi bunu denetim raporunda iyileştirme önerisi olarak sunmuştur.)
- 4) Devamlı olarak takip edilmesi ve gözden geçirilmesi. (Bu adım için iç denetim raporunda 5S iyileştirme önerisi yapılmış ve düzenli periyotlarda 5S süreç denetimi yapılacağını belirtilmiştir.)

İç Denetim Müdürü tarafında, Fabrika Müdürüne ve Yönetim Kurulu Üyesine iç denetim raporu sunulmuş ve yukarıda belirtilen “Yüksek” risk derecesi olan bulgular ile ilgili olarak “Kalite Geliştirme Teknikleri” çatısı altında yer alan “5S” sürecini önerilmiştir. Aksiyon sorumlusu Fabrika Müdürü tarafından kabul edilmiş, Yönetim Kurulu Üyesi tarafından 5S eğitim, materyalleri ve diğer harcamalar için onay verilmiştir. Böylelikle İç Denetim Müdürü tarafından “Kurumsal Risk Yönetim” sürecinin 3. ve 4. aşamaları tamamlanmasını sağlanmıştır.

#### 4.11. İşletmede 5S İle İlgili Yapılan İyileştirmeler

5S uygulamasının işletme genelinde temel felsefe olarak benimsenmesi için gerekli tüm çalışmaların yapılmasına karar verilmiş ve her bir adımla ilgili detaylı açıklamalar aşağıdaki şekilde yapılmış ve tüm işletme personeli ile paylaşılmıştır. Böylelikle işletmenin her personelinin bu sürece dahil olmasının sağlanması hedeflenmiş ve işletmede meydana gelebilecek hata, israf, gecikme, verimsizlik vb. unsurların minimuma indirilmesi sağlanmıştır.

##### Toparlama/Ayıklama Adımı (S1)

- 5S Ekipleri tarafından mevcut durum kayıtlarla (video filmlerle veya fotoğraflarla) belgelenir.
- Tüm malzemeleri elden geçirerek sınıflandırmakla işe başlanır.
- Uygulama sonrası ile karşılaştırma yapmak için, tespit bölgeleri tarihleri ile birlikte kayıt altına alınır.
- Gereksiz olan malzemeler belirlenir ve “Kırmızı Etiket” asılır.
- Kırmızı etiket asılan gereksiz malzemeler “Kırmızı Etiket Takip Listesi” ne 5S ekibi tarafından yazılır.
- “Kırmızı Etiket Takip Listesi” onay için 5S kuruluna verilir.
- 5S kurulu “Kırmızı Etiket Takip Listesi”nde yer alan gereksiz malzemeleri değerlendirir. Bu değerlendirme sonunda bu malzemeler için aşağıdaki kararlar verilebilir.

- A: Hurda
- B: Geçici Depolama
- C: Satılacak

D: Başka Amaçla Kullanma (Değerlendirme)

E: Hibe (Bağış)

F: Çöpe Atılacak,

G: İdari İşler Departmanına Teslim Edilecek,

H: Diğer Departmana Teslim Edilecek

- Gereksiz malzemeler 5S Kurulu kararları doğrultusunda işlem görür.
- “Kırmızı Etiket” asılı olan ve 5S Kurulu tarafından 5S alanından uzaklaştırılmasına karar verilen malzemeler için uygun bir toplanma bölgesi belirlenir. Daha sonra 5S Kurulu, 5S Departman/ekip Lideri ve temsilcileriyle beraber bu malzemelerle ilgili karar verir.

### **Düzenleme Adımı (S2)**

- 5S ekipleri tarafından 5S uygulama alanlarında alan tanımlamaları iş güvenliği kurallarına uygun olarak yapılır.
- Çalışma alanlarında gerçekleştirilen faaliyet, ürün ve hizmetlerin niteliğine göre gerekli malzemeler 5S ekipleri tarafından belirlenir.
- 5S ekipleri tarafından 5S uygulama alanındaki gerekli malzemeler, kullanım sıklıkları ve kullanım alanlarına göre tanımlanır.
- Kullanılacak hammadde, yarı mamullerin veya tehzatın kritik stok seviyeleri belirlenir.
- Bu kapsamda işin kolay yapılmasına, iş güvenliğine, verim ve kalite artışına yönelik iyileştirme fırsatları belirlenir.
- Belirlenen iyileştirme fırsatları kaynak kullanımını gerektirmiyorsa 5S ekibi tarafından uygulamaya alınır. Kaynak gerektiren iyileştirmeler için 5S Kurulundan onay alınır.

### **Temizlik Adımı (S3)**

- 5S ekibi tarafından kirlilik kaynakları belirlenir ve “kirlilik kaynakları haritası” hazırlanır. Kirliliğin önlenmesi ve azaltılması için yollar araştırılır. Gerekliyse 5S kurulundan yardım istenir. Amaç önce kirliliği önlemek sonra temizlemektir.
- 5S ekibi tarafından temizlik yapılacak alanlar (stok alanları, raflar, dolaplar, makine ve ekipmanlar, taşıyıcılar, araç ve gereçler, koridorlar, pencereler, duvarlar, tavanlar) belirlenir.
- “Temizlik Sorumluluk Haritası” ve “Temizlik Takvimi” oluşturulur.
- “Temizlik Sorumluluk Haritası”nda 5S uygulama alanlarının yerleşim haritası çizilir. Çizilen harita temizleme bölgelerine ayrılır ve her bölgenin temizliğinden sorumlu olacak kişi belirlenir.
- “Temizlik Takvimi”nde temizlenecek malzemeler/makineler/yer ve temizlik frekansı belirtilir.
- 5S ekibi tarafından 5S uygulama alanlarında gerekli olan temizlik malzeme ve miktarları belirlenir, kullanım yerlerine göre uygun konumlandırılması yapılır.
- Temizlik sıklığı, süresi, gerekli temizlik malzemeleri ve aletleri, aletlerin kullanım şekli, kullanım sıraları ile ilgili gerekirse “Temizlik Talimatı” oluşturulur.
- 5S ekibinin katılımı ile belirlenen frekanslara uygun olarak temizlik gerçekleştirilir.

### **Standartlaştırma Adımı (S4)**

- 5S ekipleri tarafından yapılan değişiklikler ve iyileştirmeleri göstermek için hazırlık aşamasında alınan kayıtlar, çekilen videolar veya fotoğrafları gözden geçirilir. Öncesi ve sonrası gösteren ve kısa açıklamaların olduğu düzenleme yapılarak panoya asılır.
- Her 5S uygulama alanına yönelik olarak ilk üç adım olan ayıklama, düzenleme, temizlik aşamalarının kalıcılığını sağlamak için 5S Kurulu ve 5S Ekibi tarafından standartlar oluşturulur.

### **Disiplin Adımı (S5)**

- Her 5S uygulama alanına yönelik olarak ilk üç adım olan ayıklama, düzenleme, temizlik aşamalarının kontrolünü için;

- 5S Ekip Lideri veya günlük olarak atadığı temsilci, her iş günü “5S Günlük Kontrol Formu” nu kullanarak kendi bölgesinde 5S uygulamalarının operatörler tarafından uygulandığını kontrol eder.
- 5S Ekip Lideri veya günlük olarak atadığı temsilci, haftada bir kere “5S Haftalık Kontrol Formu” nu kullanarak kendi bölgesinde 5S uygulamalarının 5S Ekibi tarafından uygulandığını denetler.
- 5S Kurulu tarafından 5S uygulama alanları ayda bir kez “5S Aylık Denetleme Formu” kullanılarak denetlenir ve değerlendirilir. Değerlendirme puanı 5S panosunda yayınlanır.
- Üç aylık değerlendirme sonuçları dikkate alınarak birinci olan ekip, lüzumlu görülmesi halinde 5S Kurulunun belirleyeceği bir ödüle layık görülebilir.
- Birinci olan ekibin duyurusu tüm çalışanların bilgisine sunulur.
- 5S Ekibi, uygulama alanında çalışan veya yeni görev alan personeli eğitmekle görevlidir.

## 5. Sonuç

Değişen piyasa şartları ve hızla gelişen teknolojiyle birlikte, işletmeler artık hem iç ve dış çevrelerine uyum sağlamak, hem de daha doğru karar alabilmek için, birtakım planlama ve yönetim teknikleri benimsemeye başlamışlardır. “İç denetim, kurumsal yönetim, kurumsal risk yönetimi, stratejik yönetim” bunlardan sadece birkaçıdır.

İşletmeler, birden fazla riskle karşılaşabildikleri gibi, tek bir faktör, işletme faaliyetleri için çok büyük risk oluşturabilmektedir. Bu yüzden kurumsal risk yönetimi, işletmeler için gerekliliktir. Çünkü kurumsal risk yönetimi uygulanarak işletme için ortak riskler belirlendiği gibi, nelerin risk, nelerin fırsat olduğu da ortaya çıkmaktadır. Böylelikle işletme yönetimi, risk unsurları ile olası etkilerini geniş bir çerçeveden görmüş olurlar.

Çalışanlar açısından bakıldığında, “kurumsal risk yönetimi sürecindeki sorumluluklarının ve kurumlarına sağlayabilecekleri katkının farkında oldukları sürece çok sayıda bakış açısı ve tecrübe bu sürecin gelişmesini olumlu yönde etkileyecektir” Kurumsal Risk Yönetimi, iç denetimle birlikte hareket etmesi gereken bütünleşik bir süreç olup, hem işletme faaliyetlerine, hem de işletmenin mali durumuna fayda sağlar.

Tüm bu gelişmelerle birlikte bağımsız bir güvence veren iç denetimin de önemi giderek artmıştır. Bu bağlamda; “saydamlık ve hesap verilebilirlik ihtiyacını karşılayabilmek için geçmiş analiz edip geleceğe dönük projeksiyonlar öngörebilen, mevcut sorunları olduğu kadar potansiyel fırsatları da gösterebilen, süreç odaklı değerlendirme yapabilen, yönetimin taleplerini karşılayabilecek şekilde risk odaklı bakış açısına ve gelişen teknolojiyi etkin kullanabilecek beceriye sahip olan ve kurum içi danışmanlık görevini yerine getirebilecek bir iç denetim fonksiyonu ve denetçiler, çalıştıkları kurumların başarısına önemli katkı sağlamaktadırlar”

Risk odaklı iç denetim sisteminin olabilmesi için, risk yönetiminin ve iç kontrol sisteminin etkin olması gerekir. Ayrıca yönetim bilgi sistemlerini güçlendirilip uygunluk değerlendirme birimleri oluşturulmalıdır. Tüm bunlar, öncelikle bir işletmenin kurumsal yönetime sahip olmasından ve işletme içindeki yapıların yeniden düzenlenmesinden geçmektedir. Çalışmada belirtilen 5S uygulamalarında temel amaç, şirket içinde verimliliği arttıracak malzeme, ekipman, işgücünden en iyi şekilde faydalanılmasıdır. Bununla birlikte 5S’in farkları anında fark edebilmeye ve kilit performans göstergelerine olumlu etkisi tartışılmazdır. 5S’te devamlı gözlem yapıldığı için işletme içinde oluşan ya da oluşabilecek riskler derhal tespit edilecek ve giderilecektir. Böylelikle iç denetimin temel unsurlarından biri olan “risk yönetimi” unsuru 5S uygulaması ile en iyi şekilde işliyor ve tüm işletme personelinin de sürece dahil olmasından kaynaklı olarak işletmeye değer katma fonksiyonunu da en iyi şekilde yerine getiriyor olacaktır.

Süreçlerle ilgili olarak 5S uygulaması her bir detayı ele alan bir uygulama olduğundan her ne kadar ilk uygulama aşamasında özellikle iş adımlarının detaylı belirlenmesinden dolayı zor gibi görünse de böylesine detaylı bir uygulama ile işletme tüm yönlerden daha hassas bir denetime tabi olacağından faydası tartışılmazdır. Böylelikle kurumsal risk yönetiminde 4T yaklaşımı “tespit, tahlil, tedbir ve takip” olarak sıralanan sürecin de en iyi şekilde yönetilmesine katkı sağlayacaktır.

Çalışmada detayları ile açıklanan 5S uygulamasından da görüldüğü gibi, iç denetim ve kurumsal risk yönetimi zorlu süreçler olup, doğru bir şekilde uygulanması için çaba ve kararlılık gerekmektedir. Gerek iç denetim, gerekse risk yönetimi, işletmenin tamamını kapsayacak şekilde tasarlanıp uygulamaya konmalıdır. Genel bir çerçeve çizilerek, işletmeye uygun şekilde düzenlenmesi, işletmenin kendi ihtiyaçlarına yönelik olması ve işletmenin kendi özel yapısıyla uyumlu olması gerekir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamışlardır.

## **Kaynakça**

- Akçakanat, (2012), “ Kurumsal Risk Yönetimi Ve Kurumsal Risk Yönetim Süreci”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, Cilt:4, Sayı:7, ss.30-46, Isparta
- Arslan, I. (2008), “Kurumsal Risk Yönetimi”, Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Yayınlanmamış Uzmanlık Tezi, Ankara
- Aysan, M. A. (2007). “Muhasebe ve Kurumsal Yönetim”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.35, ss.17-24.
- Bolgün, E. Ve Akçay, B. (2003), Risk Yönetimi, İstanbul: Scala Yayıncılık
- Börekçi, E. (2004), “Bankacılıkta Faiz Ve Döviz Riski Yönetimi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, İstanbul
- Çevrimiçi: <https://yalindanisman.com/yalin-yazarlar-5s-uygulama-yaklasimi-ve-tarihi/>
- Demirbaş, M. (2005), “İç Kontrol Ve İç Denetim Faaliyetlerinin Kapsamında Meydana Gelen Değişimler”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı: 7 (Bahar), ss. 167-188.
- Doyrangöl, N.C., (2002), “İşletme Çevresindeki olumsuz Gelişmeler Karşısında İç Denetimin Yeri ve Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Yıl:12, Sayı:60, Sayı:1,(ss.1-7).
- Emhan, A. (2009), “Risk Yönetim Süreci Ve Risk Yönetimde Kullanılan Teknikler”, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 23, Sayı: 3, ss.209-220, Erzurum
- Gönen, S., Çelik, M., 2005, “Rekabet Üstünlüğü Sağlamada İç Denetim Ve İnsan Kaynakları Yönetiminin Stratejik Ortaklığı”, *Ege Akademik Bakış – Ekonomi, İşletme, Uluslararası İlişkiler ve Siyaset Bilimi Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 1, Ocak-Temmuz, ss. 41-46, İzmir
- Güneş, Ş. ve Teker, S. (2010). “Türk enerji sektöründe kurumsal risk yönetimi Farkındalığı”. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı:11 (1), ss.64-76.
- IIA, (2009), “The Institute of Internal Auditors, Glossary of Terms” , <http://www.theiia.org> , Erişim: 12.11.2018
- Kızılboga, R. (2012). “Geleneksel Risk Yönetiminden Kurumsal Risk Yönetim Sistemine Geçiş”. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:16 (3), ss.297-316, Erzurum.
- Kurnaz, N., Çetinoğlu, T., (2010), *İç Denetim Güncel Yaklaşımlar*, Umuttepe Yayınları, No: 33, Kocaeli
- Merna, T. Ve Al-Thani, F. (2008), *Corporate Risk Management*, Second Edition, John Wiley And Sons Ltd., England
- Osada,T.,(1991), *The 5S's: Five Keys to a Total Quality Environment*, Asian Productivity Organization
- Pehlivanlı, D. (2011). *Kurumsal Risk Yönetimi Uygulamaları*, İstanbul: Beta Kitap
- Saka, T. ve Uğural,A. (2009), Kurumsal Risk Yönetimi, Doğuş ve Sabancı Holding TUSİAD Sunumu,
- Tekin, M. , Arslandere, M., Etlioğlu, M. , Tekin, E. (2018). “Büyük Ölçekli Bir İşletmede 5S Uygulaması”. *International Journal of Social And Humanities Sciences* 2 / 1 ,106-122
- Yörüker, S. (2004), “Başka Ülke Örnekleri Temelinde Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma:Kavramsal Bir Çerçeve”, TESEV Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı, Ankara

# Üniversite Öğrencilerinin İntihal Algısı

## Plagiarism Perception of University Students

Kevser Topçu<sup>1</sup> , Havva Hidayet Gürer<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: K.T. 0000-0003-0269-1573; H.H.G. 0000-0003-4251-4854

### ÖZ

Bu makalede üniversite öğrencilerinin intihal algısı incelenmiştir. Araştırmada veriler anket tekniğiyle toplanmıştır. Devlet üniversitesi ve vakıf üniversitelerinde eğitim gören 92 öğrenciye sorulan sorularla öğrencilerin intihal konusundaki genel bilgi durumları, intihal kavramı hakkındaki bilinçli olup olmadıkları, intihale neden olan sebepler ve intihali engellemek için öneriler hakkındaki görüşleri incelenmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen verilere göre üniversite öğrencilerinin intihal konusunda genel bir bilgiye sahip oldukları, intihal kavramını öğrencilerin çoğunluğunun lisans eğitimi sırasında öğrendikleri, intihal kavramı konusunda bilinçli oldukları, öğrencilerin intihal unsurlarını bilmemesi, ödev yaparken kolayca kaçması, intihal mevzuatlarıyla ilgili fikir sahibi olmamaları, intihali suç olarak görmemeleri, yabancı dil eksikliği ve internette bilgiye erişimin kolay olması gibi nedenlerin intihale neden olduğunu göstermektedir. Ayrıca öğrenciler intihali önlemek için öğretim elemanları tarafından yeterli eğitimin verilmesi ve öğrencilerin bilinçlendirilmesi gerektiğini düşünmektedirler.

**Anahtar kelimeler:** İntihal, İntihal Algısı, Üniversite Öğrencileri

### ABSTRACT

In this article, university students' perceptions of plagiarism are examined. The data in the research are collected by the questionnaire technique. By the questions asked to the students studying at some state and private universities, the students' general information about plagiarism, if they are conscious of the concept of plagiarism, the causes of plagiarism and the students' suggestions to prevent plagiarism are examined. The data obtained in the result of the research show that university students have general information about plagiarism, the majority of the students have learned of the concept of plagiarism during undergraduate education, they are conscious of the concept of plagiarism, some reasons such as that the students do not know of the points of plagiarism, they seek the easy way to do homework, they don't know well the laws of plagiarism, they don't regard plagiarism as a crime, they have lack of foreign languages and the internet has an easy access to information, lead to the plagiarism. Besides, the students think that instructors should give education adequately in order to prevent plagiarism, and so they should raise the awareness of the students.

**Keywords:** Plagiarism, Perception of Plagiarism, University Students

## 1. Giriş

Günümüz toplumunda bilimsel çalışmaların yeri yadsınamayacak kadar önemlidir. Gelişen dünya ve yeni düzen sonucunda insanların kendini ve toplumu geliştirme ihtiyacı gittikçe artmakta dolayısıyla akademik çalışmalar da nicelik olarak artış göstermektedir. Ancak burada önemli olan akademik çalışmaların niceliksel artışı olmamalı, niteliksel artışı ön planda tutulmalıdır. Çalışmalarda niteliksel olarak gelişimin söz konusu olabilmesi için bazı etik kurallar bulunmalıdır. Bilimsel araştırma ve yayınlarda göz önünde tutulması gereken ise, bilimsel etik kurallarıdır. Bu kuralların amacı; bir başkasının düşüncesi ya da çalışmasını korumak ve yeni fikirlerin oluşmasına ortam hazırlamaktır. Bu minvalde gerekli

**Başvuru/Submitted:** 08.07.2019 **Kabul/Accepted:** 21.07.2019



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Kevser Topçu / kevsertopcu85@gmail.com

**Atıf/Citation:** Topçu, K. ve Hidayet-Gürer, H. (2019). Üniversite öğrencilerinin intihal algısı. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 83-91. <https://doi.org/10.26650/MED.2019588702>



araştırmalar ve literatür çalışmaları yapıldığında konuyla ilgili en büyük engellerden birinin intihal kavramı olduğu gözlenmiştir.

İntihal; Türk Dil Kurumunun Genel Türkçe Sözlüğünde “Başkalarının yazılarından bölümler, dizeler alıp kendisininmiş gibi gösterme veya başkalarının konularını benimseyip değişik bir biçimde anlatma (aşırma)” olarak tanımlanmıştır. İntihal kasıtlı ve kasıtlı olmayan şekilde olabilir. Kasıtlı intihal öğrencilerin elde ettikleri kaynaklara bilerek, farkında olarak atıf yapmadan, kaynak göstermeden ödevlerinde, projelerinde yer vermeleridir. Kasıtlı olmayan (bilinçsiz) intihal ise bir yazarın intihalden kaçınmak için yeterli becerilere sahip olmamasına veya başkasına ait olan fikirleri iyice özümseyerek kendisine aitmiş gibi zannetmesine bağlı olarak yapılmış intihaldir (Avaroğulları, 2012 S.96).

İntihale neden olan pek çok durum bulunmaktadır. Yapılan bir araştırma Türk öğrencilerinin üniversiteye bir araştırmanın nasıl yapılacağı ile ilgili herhangi bir eğitim almadan başladıklarını göstermektedir (Ünal ve Uçak, 2017). Özden ve Özden’in (2015) çalışması incelendiğinde öğrencilerin büyük çoğunluğunun sergiledikleri davranışın akademik usulsüzlük olduğunu bildiklerini, bir kısmının ise bu davranışlarını akademik usulsüzlük olduğunu bilmediklerini, davranışlarının akademik usulsüzlük olduğunu bilmeyen öğrencilerin büyük kısmının ise bilselerdi bu davranışı yapmayacaklarını ifade ettikleri belirtilmiştir. Türkiye Bilimler Akademisi (TÜBA) tarafından hazırlanan akademik ortamdaki etik dışı davranışları konu alan raporda intihale neden unsurlar dört başlık altında toplanmış ve öğrencilerin intihal yapma nedenlerinin ilkinin eğitim eksikliği olduğu belirtilmiştir (TÜBA 2002). Türk öğrenciler üzerine yapılan bir araştırma göstermektedir ki öğrenciler en fazla farkındalık eksikliği ve araştırma yapma bilgi ve becerilerinin yetersizliği nedeniyle intihal yapmaktadır (Erkaya, 2009). İntihale neden olan sebepler; içeriğin çok yoğun olması, yüksek not alma isteği, dersi/konuyu anlamamak, yardıma gereksinim duymak, başarısız olma korkusu, yeterli zamanın olması ancak çok çalışmamak, intihalin neleri kapsadığını bilmemek, ders geçme kaygısı, intihal kapsamındaki davranışların arkadaşlar arasında yaygınlığı, üniversite öncesinde ve üniversitelerde bu konuda yeterince eğitim verilmemesi, intihal nedeniyle uygulanacak yaptırım ve cezaların bilinmemesi veya ceza ya da yaptırımın uygulanmaması, öğretim elemanlarının intihali saptamaması/saptayamaması, ödevlerle ilgili geri bildirimde bulunulmaması, ödevlerin öğretim elemanları tarafından okunmadığı kanısı, internetten bilgiye ulaşımın kolay olması ve internetteki bilgilerin anonim bilgi gibi benimsenmesi (Özden ve Özden, 2015; Ünal ve Uçak, 2017; Avaroğulları ve Ata, 2013; Avaroğulları, 2012) şeklindedir.

İntihale başvurma nedenlerinden biri de, intihal kavramının tam anlamıyla bilinmemesinden ileri gelmektedir. Konuyla ilgili literatür incelendiğinde, Çakmak (2015) aktarımına göre; Henderson (2011), lisans öğrencilerinin, kavram yanlışlarından dolayı gerçekleştirdikleri intihal davranışlarını incelediği araştırmasında, öğrenciler arasında en yaygın görülen kavram yanlışlığı olarak; eğer sadece doğrudan kaynağın kelimeleri kopyalanıyorsa, ancak o zaman yararlanılan kaynağa atıf yapılması gerekir şeklinde düşündüklerini ortaya çıkarmıştır. (Çakmak, 2015, S. 219). Henderson (2011)’nin lisans öğrencilerinde var olduğuna dikkat çektiği bir diğer kavram yanlışlığı da, öğrenciler araştırma ödevlerinde eğer sadece birkaç kelimeyi kaynak göstermeden alıntı yapmışlarsa bunu bir suç olarak görmezken, ancak ödevlerinin büyük bir kısmında kaynak göstermeden alıntı yapmışlarsa bunu suç olarak görmektedirler. Henderson, bunun da yanlış bir düşünce olduğunu belirtmektedir. Ahmad ve diğerleri (2012) de, yabancı öğrencilerin (ana dillerinde eğitim almayan öğrenciler) intihal ile ilgili algılarını inceledikleri çalışmalarında, Henderson (2011)’nin belirttiği kavram yanlışlığına benzer bulgular elde etmişlerdir. Ahmad ve diğerlerinin çalışmasında da öğrenciler, kaynağın ne kadarını kopyaladıklarında alıntı vermeleri gerektiği konusunda kararsız kalmaktadırlar. (Çakmak, 2015, S. 220).

Türkiye’de intihal ile ilgili farklı boyutlarda çalışmalar bulunmaktadır. Uçak ve Ünal’ın (2017) intihal ile ilgili yaptıkları çalışmada katılımcı olan öğrencilerin %96’sının intihal kavramını bildiğini ancak katılımcıların çoğunluğunun intihal kavramını ilk kez lisans eğitimleri sırasında duyduğunu ve katılımcıların kavramı bilse dahi kavramın kapsamı hakkında pek bir bilgiye sahip olmadıklarını belirtmiştir. Bu durumları; Türkiye’de öğrenciye eğitim sırasında ağır yükler yüklenmesi, intihal hakkında bilinçli olunmayışı, cezaların yetersiz oluşuyla açıklamaktadır.

Avaroğulları’nın (2013) çalışması incelendiğinde; yüksek sınıflarda bilinçlenmenin arttığı ve intihalin azaldığı belirtilirken, en fazla intihal yapan öğrencilerin notları yüksek olan öğrenciler olduğu dikkat çekiyor. İntihal yapmaya yönelen durumlar

arasında; internetten materyallere ulaşmanın daha kolay olacağı, yüksek not alma isteği, intihale ilişkin yeterince bilgiye sahip olmayışları ve yapılan ödevlerin eğitimci tarafından incelenmediği ve bu nedenle fazla çaba göstermenin gereksiz olduğu görüşleri bulunmaktadır.

Çakmak (2015) çalışmasında; öğrencilerin intihal konusunda kavram yanılgısı yaşamaları ve intihale başvuru sonucunda karşılaşacakları yasal yaptırımlardan haberdar olmayışlarını belirtirken, intihali önlemek için; kütüphanelerin, öğretim elemanlarının bilinçli olması gerektiğini açıklamıştır. Bunlara ek olarak bilimsel araştırma yöntemleri derslerine öncelik verilmesi konusunda da açıklamalarda bulunmuştur.

Özden, Özdemir ve Biçer (2015) ise; katılımcı olan öğretmen adaylarının %98'inin yüksek öğretim hayatları boyunca ez az bir kez akademik usulsüzlük yaptığını tespit etmişlerdir. Ayrıca katılımcıların %8,8' inin yaptıkları akademik usulsüzlük sonucunda uyarıldığı belirtilmiştir. Dolayısıyla akademik usulsüzlük çok olmasına rağmen daha azı uyarı almış ve yapılan usulsüzlüğe karşı normal inancı geliştirmişlerdir. Katılımcıların çoğunun akademik usulsüzlüğü bilmediği, bilseleleri yapmaktan kaçınacakları tespit edilmiştir. Usulsüzlük yapmadaki en büyük etmen; çalışma içeriklerinin yoğun olması, yüksek not alma isteği, konuyu algılayamama, ezbere dayalı ödevler olduğu ortaya çıkmaktadır.

## 2. Yöntem

### 2.1. Araştırma Metodolojisi

Bu çalışmada nicel bir yöntem olan anket yöntemi benimsenmiştir. Anket yöntemi öğrencilerin intihal konusuna bakışlarını, bu konudaki düşüncelerini ve algılarını anlamak açısından uygun bir yöntem olarak belirlenmiştir. Yöntemin amacı; katılımcıların gizliliğini korumak ve ele alınan konunun niceliksel olarak açıklamasını kolaylaştırmaktır.

### 2.2. Evren ve Örneklem

Araştırmanın evrenini İstanbul'da bulunan devlet ve özel üniversitelerde öğrenim görmekte olan öğrenciler oluşturmaktadır. Evrenin tamamına ulaşılmasının zaman ve maliyet kaybına sebep olacağı için evrenden örneklem olarak araştırma tamamlanmıştır. Böylece 92 adet katılımcıya ulaşılmıştır.

<b>Tablo 1: Araştırmaya Katılanların Demografik Özellikleri</b>		
<b>ÖZELLİKLER</b>	<b>f</b>	<b>%</b>
<b>Cinsiyet</b>		
<i>Kadın</i>	57	61,96
<i>Erkek</i>	35	38,04
<b>Kayıtlı olunan Öğrenim Durumu</b>		
<i>Önlisans</i>	5	5,43
<i>Lisans</i>	64	69,57
<i>Lisansüstü</i>	23	25,00
<b>Lisans Eğitimi</b>		
<i>Devlet üniversitesi</i>	69	75,00
<i>Vakıf Üniversitesi</i>	23	25,00
<b>Araştırma Yöntemleri Dersi</b>		
<i>Alan</i>	74	80,43
<i>Almayan</i>	18	19,57
<b>İntihal Kavramı</b>		
<i>Lisans öncesi</i>	11	11,96
<i>Lisans</i>	45	48,91
<i>Lisansüstü</i>	7	7,61
<i>Hiç Duymayanlar</i>	22	23,91
<i>Hatırlamayanlar</i>	7	7,61

Tablo 1’de görüldüğü gibi araştırmaya katılan 92 adayın 57’sini (%61,96) kadınlar, 35’ini (%38,04) erkekler oluşturmaktadır. Katılımcılardan 5’i (%5,43) önlisans, 64’ü (%69,57) lisans, 23’ü (%25,00) lisansüstü eğitim programına kayıtlıdır. Öğrencilerden devlet üniversitesine kayıtlı olan 69 (%75,00) ve vakıf/özel üniversitelere kayıtlı olan 23 (%25,00) öğrenci bulunmaktadır. Çalışmaya katılan öğrencilerden araştırma yöntemleri dersini alan 74 (%80,43), almayan 18 (%19,57) öğrenci bulunmaktadır. İntihal kavramını öğrencilerin 11’i (%11,96) lisans öncesi eğitiminde, 45’i (%48,91) lisans eğitiminde ve 7’si (%7,61) lisansüstü eğitiminde ilk kez duyduklarını belirtmişlerdir. İntihal kavramını hiç duymayanların sayısı 22 (%23,91) iken ne zaman duyduğunu hatırlamayanların sayısı ise 7 (%7,61) kişidir.

### 2.3. Verilerin Toplanması ve Analizi

Araştırmada veri toplama aracı olarak anket kullanılmıştır. Araştırmada veri analiz tekniği için SPSS 20.0 (Statistical Packages for the Social Sciences-Sosyal Bilimler İçin İstatistik Paketi) programından faydalanılmıştır. Araştırma için güvenilirlik testi yapılmış ve aşağıda bulunan “Reliability Statistic” tablosundaki “Cronbach Alpha” değeri 0,759 olarak çıkmıştır. Bu değer 0,7’den büyük olduğu için anketin güvenilir olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 2: Güvenilirlik İstatistikleri	
Cronbach’s Alpha	Örneklem Sayısı
,759	56

Katılımcıların intihal hakkındaki bilgilerini ölçmek için kullanılan anket formu 11 bölümden oluşmaktadır. Anketin ilk altı bölümü katılımcıların demografik özelliklerini içermektedir. Yedinci, sekizinci ve dokuzuncu bölümlerde her bir önerme için “Kesinlikle Katılmıyorum”, “Katılmıyorum”, “Kararsızım”, “Katılıyorum”, “Tamamen Katılıyorum”; onuncu bölümde de “Hiç Uygun Değil”, “Uygun Değil”, “Kararsızım”, “Uygun”, “Çok Uygun” ifadelerini içeren beşli Likert tipinde bir tercih listesi sunulmuştur.

Yedinci bölümde katılımcılara 14 soru yöneltilmiş ve intihal hakkında genel bilgileri ölçümlenmiştir. Sekizinci bölümde katılımcılara 12 soru sorulmuş ve katılımcıların intihal kavramı konusunda bilinçli olup olmadıkları test edilmiştir. Dokuzuncu bölüm katılımcıların intihalın nedenleri konusundaki görüşlerini içeren 15 sorudan oluşmaktadır. Onuncu bölümde ise katılımcılara on soru yöneltilmiş olup, bu sorularla intihale nasıl engel olunacağı ile ilgili katılımcıların görüşleri incelenmiştir.

## 3. Bulgular

### 3.1. Öğrencilerin İntihal Hakkındaki Genel Bilgileri

Tablo 3: Öğrencilerin İntihal Hakkındaki Görüşleri					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Çeviri olan bir kaynağın orijinaline değil çevirenine atıf veririm.	21 %22,83	31 %33,70	23 %25,00	11 %11,96	6 %6,52
Araştırmamda şekil ve/veya grafiklerde yardımcı olan kişi/kişileri belirtmek zorunda değilim.	33 %35,87	33 %35,87	16 %17,39	8 %8,70	2 %2,17
İnternette aldığım yazarı olmayan bilgiye atıf vermem.	19 %20,65	17 %18,48	31 %33,70	16 %17,39	9 %9,78
Açık erişimli makale veri tabanlarından elde edilen bilgilere atıf vermem.	30 %32,61	26 %28,26	28 %30,43	8 %8,70	0 %0,00
Telif hakkını kaybetmiş bir eseri kaynak göstermeden kullanabilirim.	28 %30,43	26 %28,26	20 %21,74	14 %15,22	4 %4,35
Herhangi bir kişiyle yapılan görüşme sonucu elde edilen bilgilere araştırmamda atıf vermem.	30 %32,61	35 %38,04	14 %15,22	10 %10,87	3 %3,26

İnternette sahibi belirsiz olan güzel bir sözü araştırmamda kaynak göstermeksizin kullanabilirim.	16 %17,39	22 %23,91	23 %25,00	22 %23,91	9 %9,78
Araştırmamda “TBMM, 23 Nisan 1920’de kurulmuştur” bilgisini kullanırken atıf vermem.	7 %7,61	7 %7,61	18 %19,57	30 %32,61	30 %32,61
Bir konferansta dinlediğim konuşmacının sözlü ifadesini araştırmamda kullanırken atıf vermem.	19 %20,65	34 %36,96	25 %27,17	7 %7,61	7 %7,61
Konuyla ilgili öğretim üyeleri ile yapılan özel görüşmelerden elde edilen bilgiye atıf vermem.	13 %14,13	24 %26,09	29 %31,52	20 %21,74	6 %6,52
Araştırmamda kullandığım kaynakları kaynakçada belli bir standarda göre belirtirim.	3 %3,26	5 %5,43	7 %7,61	43 %46,74	34 %36,96
Araştırmamda kullandığım elektronik kaynakların erişim tarihini belirtirim.	14 %15,22	19 %20,65	21 %22,83	18 %19,57	20 %21,74
Birebir alıntılarda sayfa numarası vermem.	25 %21,17	31 %33,70	21 %22,83	13 %14,13	2 %2,17
Birebir alıntılarda tırnak işareti kullanmam.	34 %36,96	28 %30,44	19 %20,65	5 %5,43	6 %6,52

Tablo 3’te katılımcıların intihal hakkındaki genel bilgileri ölçümlenmiştir. Tabloyu genel olarak yorumladığımızda deneklerin çoğunun intihal hakkında genel bir bilgiye sahip olduğu görülmektedir. Katılımcılara yöneltilen “İnternette aldığım yazarı olmayan bilgiye atıf vermem” ifadesine katılımcıların çoğu (%33,70, 31 kişi) kararsız kaldığını belirtirken, %20,65 (19 kişi) kesinlikle katılmadığını belirtmiştir. Bu durumdan da anlaşılacağı üzere katılımcıların internette alınan ve yazarı belli olmayan bilgiye atıf verme hususunda bilinçli oldukları gözlenmiştir.

Katılımcılara verilen başka bir durumda da “Araştırmamda “TBMM, 23 Nisan 1920’de kurulmuştur.” Bilgisini kullanırken atıf vermem” ifadesine deneklerin çoğu katıldığını belirtmiştir (%33,61 30 kişi “tamamen katılıyorum”, %33,61 30 kişi “katılıyorum”). Bu ifadeye verilen cevaplar göstermektedir ki; denekler, kesinlik içeren bilgileri kullanırken atıfta bulunma zorunluluğu olmadığını bilmektedirler.

Yine de bazı hususlarda deneklerin eksik bilgiye sahip oldukları gözlenmiştir. “Çeviri olan bir kaynağın orijinaline değil çevirisine atıf veririm” ifadesine katılımcıların çoğu (%33,70 31 kişi) katılmadığını belirtmiştir. Bu da göstermektedir ki, deneklerin çoğu çeviri metinlere atıfta bulunma konusunda yeterli bilgiye sahip değildir.

### 3.2. Öğrencilerin intihal konusundaki bilinci

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
Üniversite eğitimim süresince intihal konusunda gerekli eğitimi aldım.	30 %32,61	17 %18,48	18 %19,57	18 %19,57	9 %9,78
Eğitim hayatımda hocalarım tarafından intihal ve sonuçları hakkında gerekli bilgilendirme yapılmıştır.	22 %23,91	22 %23,91	19 %20,65	20 %21,74	9 %9,78
Üniversitede ders sorumluları tarafından ödev ve/veya araştırmalarda intihal olup olmadığı incelenmekte ve geri bildirim verilmektedir.	23 %25,00	14 %15,22	18 %19,57	31 %33,70	6 %6,52
Ödevlerde intihale rastlandığında cezai işlem uygulanmaktadır.	21 %22,83	17 %18,48	33 %35,87	9 %9,78	12 %13,04
Üniversitelerin akademik etik dışı davranışlara yönelik bilgilendirici mevzuatı vardır.	7 %7,61	10 %10,87	56 %60,87	12 %13,04	7 %7,61
Ödevlerin kopyala yapıştır şekilde yapılması intihal olarak nitelenmez.	34 %36,96	18 %19,57	24 %26,09	11 %11,96	5 %5,43

Eksiksiz bir şekilde kaynakça düzenlemeyi biliyorum.	6 %6,52	21 %22,83	27 %29,35	31 %33,70	7 %7,61
İntihal kapsamına nelerin girdiğini biliyorum.	12 %13,04	15 %16,30	27 %29,34	31 %33,70	7 %7,61
Atıfla ilgili uyulması gereken standartlardan haberdarım.	11 %11,96	16 %17,39	26 %28,26	32 %34,78	7 %7,61
Yaptığım ödev ve/veya araştırmalarda atıf verme standartlarını doğru şekilde kullanırım.	8 %8,10	14 %15,22	32 %34,79	29 %31,52	9 %9,78
Bilimsel araştırma etiği konusunda eğitime ihtiyaç duyuyorum.	6 %6,52	13 %14,13	26 %28,26	31 %33,70	16 %17,39
Atıf ve göndermelerle ilgili eğitime ihtiyaç duyuyorum.	4 %4,35	14 %15,22	23 %25,00	31 %33,69	20 %21,74

Tablo 4’te katılımcıların intihal kavramı ile ilgili bilinç durumu ölçümlenmiştir. Tablonun genel durumuna bakıldığında deneklerin intihal konusunda bilinçli olmadıkları ve bu konuda eğitime ihtiyaç duydukları gözlenmiştir. Bu yorumu destekleyen önemli bir bulgu %33,70 (31 kişi) oranında deneğin “Bilimsel araştırma etiği konusunda eğitime ihtiyaç duyuyorum” yargısına katıldığını belirtmesidir. Aynı şekilde “Atıf ve göndermelerle ilgili eğitime ihtiyaç duyuyorum” yargısına deneklerin çoğunluğu (%33,66 (31 kişi)) katıldığını belirtmiştir.

Her ne kadar katılımcıların intihal konusunda bilinçli olmadıkları gözlenirse de “Ödevlerin kopyala yapıştır şekilde yapılması intihal olarak nitelenmez” yargısına deneklerin çoğu (%36,96 (34 kişi)) katılmadığını belirtmiş böylece katılımcıların kopyala yapıştır şekilde ödev yapılması konusunda bilinçli olduğu ortaya çıkmıştır. Öğrencilerin önemli bir bölümünün (%60,87 (56 kişi)) üniversitelerin etik dışı davranışlara yönelik bilgilendirici mevzuatı konusunda kararsız olması üniversitelerin bu konuya gerekli önemi vermediğine ilişkin bir göstergedir.

### 3.3. Öğrencilerin İntihalın Nedenleri Konusundaki Görüşleri

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
İntihal kapsamına giren unsurları bilmeme	8 %8,70	7 %7,61	7 %7,61	40 %43,48	30 %32,61
Araştırma/ödev yaparken kolaya kaçma	7 %7,61	5 %5,43	7 %7,61	33 %35,87	40 %43,48
Zamanı iyi yönetememe	8 %8,70	7 %7,61	17 %18,48	35 %38,05	25 %27,17
Çok fazla ödev/araştırma yapmak zorunda olma (iş yoğunluğu)	6 %6,52	15 %16,30	20 %21,74	36 %39,13	15 %16,30
İnternetin bilgiye erişimi kolaylaştırması	4 %4,35	10 %10,87	15 %16,30	35 %38,04	28 %30,43
Bireysel özellikler (hırs, ahlak eksikliği, vb.)	5 5,43	8 %8,70	23 %25,00	36 %29,13	20 %21,74
Arkadaşlara ödevlerinde/araştırmalarında yardımcı olma isteği	6 %6,52	19 %20,65	30 %32,61	28 %30,43	9 %9,78
İntihal ile ilgili mevzuat eksikliği ve/veya herhangi bir cezai yaptırımın uygulanmaması	5 %5,43	9 %9,78	27 %29,35	36 %39,13	15 %16,30
Verilen ödevin net/açık olmaması	4 %4,35	17 %18,48	39 %38,04	27 %29,35	9 %9,78
Yabancı dil yetersizliği	5 %5,43	18 %19,57	17 %18,48	29 %31,52	23 %25,00

İntihali bir suç olarak görmeme	4 %4,35	8 %8,70	15 %16,30	40 %43,47	25 %27,17
Verilen araştırma konusunun veya ödevin gereksiz/önemsiz bulunması	3 %3,26	14 %15,22	24 %26,09	29 %31,52	22 %23,91
Akademik yükselme kriterleri, kadro sorunları (rekabet, nicel değerlendirme)	4 %4,35	4 %4,35	31 %33,70	31 %33,70	22 %23,91
Alana hâkim olmama/alan dışı lisansüstü eğitim	4 %4,35	13 %14,13	29 %31,52	28 %30,43	18 %19,57
İntihal ile ilgili politika/mevzuat konusundaki bilgi eksikliği	6 %6,52	6 %6,52	12 %13,04	44 %47,83	24 %26,09

Tablo 5 incelendiğinde deneklerin intihale neden olan; İntihal unsurlarını bilmemek, ödev yaparken kolaya kaçmak, intihal mevzuatlarıyla ilgili fikir sahibi olmamak, intihali suç olarak görmemek, yabancı dil eksikliği ve internetin kolay kullanıma sahip olması gibi unsurların katılımcılar tarafından daha fazla dikkat çektiği gözlenmiştir. Bu bölümde katılımcıların çoğunluğunun ifadelerine aynı yönde cevap verdikleri dikkat çekmektedir. Örneğin; “İntihali suç olarak görmeme” yargısına 75 kişi (40 kişi “katılıyorum”, 25 kişi “tamamen katılıyorum”) olumlu cevap vermiştir. Bu kişi sayısı katılımcıların yarısından fazlasını oluşturmaktadır. Bu da göstermektedir ki intihalin nedenleri konusunda denekler tarafından ortak bir kanı benimsenmiştir.

### 3.4. Öğrencilerin İntihali Engellemek için Verdikleri Öneriler

Tablo 5: Öğrencilerin İntihali Engellemek için Verdikleri Öneriler					
	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Tamamen Katılıyorum
İntihal konusunda öğretim elemanları eğitim vermelidir.	4 %4,35	1 %1,09	6 %6,52	35 %38,05	46 %50,00
İntihalin saptanması için intihal yazılımları kullanılmalıdır.	4 %4,35	4 %4,35	12 %13,04	32 %34,78	40 %43,48
Yapılan hatalar için kişilere geribildirimde bulunulmalıdır.	4 %4,35	1 %1,09	7 %7,61	37 %40,21	43 %46,74
Öğrencilere mevzuat uygulanarak cezai yaptırımlar uygulanmalıdır.	11 %11,96	5 %5,43	34 %36,95	23 %25,00	19 %20,65
Öğrenci bu konuda uyarılmalıdır.	3 %3,26	3 %3,26	7 %7,61	43 %46,74	36 %39,13
Öğrenci hoşgörüle karşılanmalıdır.	15 %16,30	21 %22,83	28 %30,44	13 %14,13	15 %16,30
İntihal yapan öğrenci ilgili dersten başarısız sayılmalıdır.	14 %15,22	22 %23,91	30 %32,61	12 %13,04	14 %15,22
İntihal yapan öğrenci uzaklaştırma/atılma cezası almalıdır.	28 %30,43	25 %27,18	25 %27,17	10 %10,87	4 %4,35
Üniversitelerde araştırma yöntemleri dersi zorunlu hale getirilmelidir.	9 %9,78	5 %5,43	13 %14,13	30 %32,61	35 %38,05

Bu bölümde intihalin engellenmesine yönelik öğrencilere yöneltilen önerilerden anlaşıldığı üzere eğitimciler tarafından intihal konusunda öğrencilere yeterli eğitimin verilmesi ve öğrencilerin bilinçlendirilmesi, yapılan intihallere karşı daha fazla önlemlerin alınmasıyla ilgili yargılara varılmıştır. Bu yargıları destekleyen ifadelerden “İntihal konusunda öğretim elemanları eğitim vermelidir” dikkat çekmiştir (46 kişi (%50) “tamamen katılıyorum”, 35 kişi (%38,05) “katılıyorum”). Görüldüğü üzere toplamda katılımcıların %88’i aynı yönde ifade kullanmıştır. “Öğrenci bu konuda uyarılmalıdır” ifadesine 43 kişi (%46,74) “katılıyorum, 36 kişi (39,13) “Tamamen katılıyorum” şeklinde cevap vermiştir. Öğrenciler intihal konusunda yaptıkları hatalarda uyarılmayı beklemektedirler.



#### 4. Sonuç ve Öneriler

İstanbul'da bulunan çeşitli devlet ve vakıf üniversitelerinde öğrenim görmekte olan öğrencilere intihal algısını ölçmek amacıyla anket uygulanmıştır. Bu kapsamda 92 öğrenciye ulaşılmıştır. Katılımcıların 57'si kadın ve 35'i erkek öğrencilerden oluşmaktadır. Katılımcıların çoğunluğunu İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinde bulunan işletme bölümü öğrencileri oluşturmaktadır.

Araştırmanın sonucunda katılımcı öğrencilerin intihal konusunda genel bir bilgiye sahip olsalar dahi intihal hakkında yeterli bilgi birikiminde olmadıkları görülmüştür. Ayrıca eğitim sisteminin yetersizliği ve ağır uygulamaları sonucunda öğrencilerin intihale meyil ettiği ortaya çıkmaktadır.

Uygulanan anket sonuçlarından elde edilen bulgulara dayanılarak intihal konusunda şu önerilere yer verilebilir;

- İntihal algısı daha çok kültürel bir algı olduğundan bu kültürü lisans eğitime başlamadan önce öğrencilerle tanıştırmak ve farkındalık sağlamak yararlı olacaktır.
- İntihal kavramı ile ilgili ilk olarak akademik alanda (öğrenciler dahil) ve meslek gruplarında ilgili herkese bilimsel araştırma etiği ve meslek etiği adı altında eğitimler verilmelidir.
- Mevcut süre içerisinde süre gelen copy-paste kalıbından çıkılarak araştırma ve meslek etiğinin, toplumda ve çalışma alanlarında yeniden modernize edilerek benimsetilmesi ve uygulanması sağlanmalıdır.
- İntihal hakkında kesin bir sonuç alınabilmesi toplumun bu kavramlara olan anlayış ve davranışlarının değiştirilmesi gerekir.
- Eğitim sistemi içerisinde intihal kavramının önemi vurgulanmalı intihalin ahlaki anlamda da bir suç oluşturduğu bilinci yerleştirilmelidir.
- Ödevlerin zorlaştırılarak daha iyi eğitim verildiği algısından çıkılmalı ve öğrencilere araştırmalarını özendirici ödev teknikleri uygulanmalıdır.
- Öğrencilere yaptıkları ödevleri teşvik edici geri bildirimlerde bulunulmalı, böylelikle öğrencilerin motivasyonunu arttıracak daha özgün çalışmalar yapmaları sağlanacaktır.
- İntihal konusunda kullanılan yazılımların kapsamı genişletilmelidir.
- İntihal ile ilgili mevzuatlar hakkında daha fazla bilgi verilmelidir.
- Öğrenciler ilgi alanlarına yönelik araştırmalar yapmaya teşvik edilmeli ve böylelikle yapılan araştırmaların sıklığı ortadan kaldırılmalıdır.

Öğrencilerde intihal davranışının bulunması ve bunun etkileri iki boyutu olan bir problemdir. Bu problemin bir tarafında öğrenciler vardır. Öğrencilerin intihal konusunu bilmemesi veya önemsememesi yükseköğrenimin etkinliğini ve kalitesi azaltan bir unsurdur. Ancak problemin diğer yüzünde olan yükseköğretim kurumlarının intihal konusunu önemsemesi daha büyük bir problemdir. İntihal konusunda yapılan araştırmaların yetersizliği de bu konuya daha dikkatli bakmamız ve daha çok araştırmamız gerektiğini göstermektedir.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamışlardır.

#### Kaynakça

- Özden, M., & Özden, D. Ö. (2015). Öğretmen Adaylarına Göre Akademik Usulsüzlük Davranışları. *Journal of Higher Education & Science/Yükseköğretim ve Bilim Dergisi*, 5(1).
- Çakmak, N. (2015). Lisans öğrencilerinin intihal ile ilgili kavram yanılgıları. *Türk kütüphaneciliği*, 29(2), 212-240.
- Ünal, Y., & Uçak, N. Ö. (2017). Farklı Eğitim ve Kültürlerdeki Üniversite Öğrencilerinin İntihale İlişkin Görüş ve Davranışları. *Journal of Faculty of Letters/Edebiyat Fakültesi Dergisi*, 34(1).
- Avaroğulları, M., & Bahri, A. T. A. (2013). Sosyal bilgiler öğretmeni adayları ve intihal: ön bilgileri, intihalin yaygınlığı ve başvuru yöntemleri. *Gaziosmanpaşa Bilimsel Araştırma Dergisi*, (4), 94-107.

- Şeker, F., & Kamil, U. N. U. R. (2018). Lisans Düzeyinde Eğitim Alan Turizm Öğrencilerinin Etik Yargılarının İncelenmesi. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi*, 15(2), 336-351.
- Uçak, N. Ö. (2012). Öğrencilerin intihal algısı. *Prof. Dr. K. Gülbün Baydur'a Armağan*.
- Yıldırım, Z. (2018). *Çankırı Karatekin Üniversitesi Araştırma Görevlilerinin İntihal Algısı* (Master's thesis, Sosyal Bilimler Enstitüsü).
- Ersoy, A., & Özden, M. (2011). Öğretmen adaylarının ödevlerinde internetten intihal yapmalarında öğretim elemanının rolüne ilişkin görüşleri. *İlköğretim Online*, 10(2).
- Uçak, N. Ö., & Birinci, H. G. (2008). Bilimsel etik ve intihal. *Türk kütüphaneciliği*, 22(2), 187-204.



# An Assessment on Plagiarism Policies of Journals

## Akademik Dergilerin İntihal Politikaları Üzerine Bir Değerlendirme

Yasemin Akgül<sup>1</sup> , Merve Dikicioğlu<sup>1</sup> , Sheikh Nazmul Huda<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Graduate Student, Department of Accounting, School of Business, Istanbul University, Istanbul, Turkey

ORCID: Y.A. 0000-0002-3555-4068; M.D. 0000-0002-3629-9978; S.N.H. 0000-0001-9580-1756

### ABSTRACT

Plagiarism is a very important and debated topic in this modern technological world, however, this issue has been explored by very few people. In every developed or developing country, the crime of plagiarism is committed. Of course, the proportion and intensity of this is higher in developing countries than in developed countries. Plagiarism occurs in many countries in different areas and types. Plagiarism can be of many kinds, but in short it is an unethical way of showing the works belonging to others as if they were his own. In Turkey, as in all the world, the number of master's and doctoral graduates has increased in the last decade. When plagiarism is mentioned, people mostly think about plagiarism done by students, but academicians or authors are always ignored. In this study, we will examine the plagiarism policies of journals to which articles are submitted by academics and authors, and the importance that journals give to this subject. Every single journal has its own rules and regulations regarding its plagiarism policy, but the question is, are those policies enough to prevent plagiarism? If so, do they really implement their policies while publishing an article?

**Keywords:** Plagiarism, Plagiarism Policies, Turkey

### ÖZ

Bu modern teknolojik çağda intihal çok önemli ve tartışmalı bir konudur ancak acı gerçek şu ki bu konu çok az kişi tarafından incelenmiştir. Gelişmiş veya gelişmekte olan her ülkede, intihal suçu işlenmektedir. Elbette, bunun oranı ve yoğunluğu gelişmekte olan ülkelerde, gelişmiş ülkelere göre daha yüksektir. İntihal, birçok ülkede farklı alanlarda ve türlerde ortaya çıkar. İntihal birçok şekilde olabilir ancak kısaca başkalarına ait olan eserleri kendinmiş gibi göstererek etik olmayan bir davranış içerisinde olmaktır. Tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de, son on yılda Yüksek Lisans ve Doktora mezunlarının sayısı artmıştır. İntihal söz edildiğinde, insanlar çoğunlukla öğrenciler tarafından yapılan intihal hakkında düşünür, ancak akademisyenler veya yazarlar her zaman göz ardı edilir.

Bu çalışmada, akademisyenler ve yazarlar tarafından makale gönderilen dergilerin intihal politikalarını ve dergilerin bu konuya verdiği önemi inceleyeceğiz. Her derginin intihal politikasına ilişkin kendi kuralları ve düzenlemeleri vardır, ancak asıl soru, intihal önlemeye yönelik politikalar yeterli midir? Eğer öyleyse, bir makale yayınlarken politikalarını gerçekten uyguluyorlar mı?

**Anahtar kelimeler:** İntihal, İntihal Politikaları, Türkiye

## 1. Introduction

Every scientific study and research is a continuation of each other and it is necessary to examine the previous ones and make a wide literature review to do unique and comprehensive studies (Uçak and Birinci, 2008, 188). Some publication and ethical rules must be observed when conducting these researches and making use of previous studies. If these rules are not followed, a crime called plagiarism arises. Plagiarism is the deliberate process of copying and stealing others' ideas and words without any citation or with inadequate citation, and it is an unethical act usually done intentionally (Shashok, 2011, 303).

Submitted/Başvuru: 06.07.2019 Accepted/Kabul: 16.07.2019



Corresponding author/Sorumlu yazar: Merve Dikicioğlu / dikicioglumerve66@gmail.com

Citation/Atf: Akgul, Y., Dikicioğlu, M., Huda, S. N. (2019). An assessment on plagiarism policies of journals. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 93-102. <https://doi.org/10.26650/MED.2019587928>

There are many resources written about plagiarism done by students, but there are very limited studies on plagiarism done by academicians and researchers. In such an event, the authors' writings are retracted from the magazine and a letter of apology is expected from the authors. Some journals ban these authors for a certain period of publication. Thanks to plagiarism programs such as "Turnitin" and "iThenticate", which emerged along with technological developments, it became possible to obtain a numerical value for the specificity of the works. The level accepted around the world is 15%, but there are areas that accept lower levels (Toprak, 2017, 4).

Plagiarism has been moved to a different dimension with the increase of accessible information over the internet. The judgment that the information on the Internet is public domain is another important element that increases plagiarism (Uçak and Birinci, 2008, 194). Although plagiarism is known as a behavior that should not be done, the importance of the subject is not known, and exactly what needs to be done, causing errors to continue. It is also important that the ethical perception of schools or journals is not fully established. Especially in Turkey, there are shortcomings and disregard toward ethical rules and plagiarism in the academic and scientific journals.

In Turkey, the monitoring and oversight of broadcasting ethics are largely under authority of the Higher Education Council, TÜBİTAK and university ethics committees. Some measures are taken to prevent plagiarism in the world. For example, a Committee of Science and Ethics was established in China, Pakistan cuts funds to universities that do not punish academics who are responsible for plagiarism and in Turkey, the Research and Publication Ethics Board has been established under TÜBİTAK (Uçak and Birinci, 2008, 196). Many groups have a responsibility to prevent plagiarism such as the author's responsibility, responsibility of the research institution, editor's responsibility, referee and consultant responsibility and the responsibility of the reader (Uçak, 7-8). In addition, some studies show that in developing countries, plagiarism crimes happen more than in developed countries.

This study aims to determine the importance of plagiarism and applied policies for plagiarism in the journals in Turkey. In addition, within the scope of this study, if there is a crime of plagiarism, we will try to find out how the process has been handled and resulted. We will try to come to a conclusion on whether the measures are working, and whether measures and punishments are adequate or not. We will also try to reach clearer results by comparing it with other countries in terms of plagiarism policies and penalties. Thus, we can see whether there are sufficient plagiarism policies in Turkey on the international scale.

## 2. Literature Review

There are various studies on academic dishonesty and the majority of papers focus on plagiarism of students and universities' policies regarding the issue. On the other hand, there is scarcity in the number of research conducted and written on plagiarism policies of academic journals. According to Solmaz Karabağ and Christian Berggren who mentioned in their article that it is new that plagiarism has become a big issue in academic journals. However, there is a lot of pressure that makes even prestigious journals retract papers of prominent researchers and forces them to announce plagiarism policies in their websites (Karadağ and Berggren, 2012, 172-183).

Also, the researchers examine four well-known databases which are EBSCO Business Source Premier, Emerald, JSTOR and ScienceDirect to find the occurrence and reactions against plagiarism in academic journals. Science Direct reveals that "700 papers were retracted from scientific journals, mostly from medical journals between December 1985 and November 2012" (175), Research Policy retracted two papers, EBSCO Business Source Premier retracted 20 papers in management and business journals and JSTOR retracted one paper in 2017, in spite of having more than 170 academic journals. Based on these results, authors question whether economic and business journals are highly academically honest or they have more effective policies than scientific journals. Then, they searched plagiarism policies of these academic journals in those databases. They find that Academy of Management Journal in EBSCO, Research Policy in ScienceDirect, Journal of Applied Economics and Business Research in Econlit published their originality policies, but they could not find it for the others. Additionally, the researchers could not find actions taken against the retracted papers of authors.

Due to its importance, there is a tendency to establish regulations against plagiarism. Strict regulations exist in Denmark and the United States. However, Australia, Canada, China, Finland, Germany, India, Norway, Poland and Sweden have formal governmental procedures for academic dishonesty (Laskar, 2017, 3). Besides, in the paper, it is recommended to editors of journals that they should verify data requesting data file from researchers when they use data, and editors can make a query to other authors in the department. It is also recommended that if they find severe research misconduct, they can ban those authors or put them on a blacklist to examine their future work with extra effort. Nonetheless, if the paper has new ideas and is worth publishing although it has severe plagiarism, the author can be encouraged to rewrite. Moreover, it is pointed out that in the case of multiple authors work, each author is responsible for misconduct; therefore, they should be informed by reading journal's guide. In short, this paper gives advice to editors about dealing with research misconduct.

According to the research conducted by Enders and Hoover, they alluded that penalties play an important role for reducing plagiarism in journals. In this case, if there is any code of ethics regarding a plagiarism policy, then it will help the executor or editor to provide a litigation burden against a plagiarist, and this kind of action may have an important influence on the author's or writer's attitudes regarding plagiarism (2004, 492).

Additionally, in another article by Sung-Tae Hong, being an editor, the writer tells her experiences related to plagiarism in the Journal of Korean Medical Science . And she states that although there are rules and awareness campaigns, plagiarism still exists and causes disregard for or ruins the trustworthiness of scholarly journals and scientific communications. She also emphasizes that with the spread of internet databases all around the world, plagiarism cases will increase, so editors will put extra effort to tackle the situation. Furthermore, she recommends editors to upgrade and be aware of the deficiencies of their plagiarism detecting software, and try to get information about external editing services from authors.

Moreover, based on the research which was conducted by Thomas and Bruin who referred that the involvement of more writers in paper work may prevent or reduce the possibility of plagiarism rather than single author work, and we all should focus on the quality of work rather than the quantity of work by avoiding the intention of having more output (2015, 2). They also mentioned that by using modern software technology and severe castigation of the authors, plagiarism may be detected.

On the other hand, on the plagiarism issue, other articles mainly focus on plagiarism in the academic sphere and the reasons of plagiarism. For instance, through the research of Roa and Andrade, they narrate that nowadays people are more concerned about the quantity of publishing papers rather than the quality of the papers because of limited time to publish, or maybe the academic pressure that forces them to publish more papers, and this modern technological world has made such kind of activities possible by availing adequate, plenty of sources in a website (2014, 211).

In the article by Zhang and JIA. Xiaoyan, they have found that the tendency of plagiarism may arise from culture, language differences or even may be from the perspective of a country's development because in the western countries plagiarism policies have been introduced long time ago when compared to developing country (2012, 305). In addition, the authors also stress that via the establishment of global ethical standards, the degree of plagiarism may decrease around the globe.

Contrary to this view, based on the article written by Wiwanitkit and Wiwanitkit, plagiarism can be seen anywhere, in all people, regardless of the person's status or country. It can be either due to institutional or academic pressure which can force them to publish regardless of the paper's quality or due to poor technological devices. The lack of proper institutional punishment to the plagiarist can be another reason behind this academic crime (2017, 310).

Lastly, a research was conducted by Bazdaric, in which he stated that many countries in the world do not speak English as a first language so, the language barrier when writing an article can be considered as one of the basic and unsearchable reasons behind plagiarism (2012, 2). Ethics also plays an essential role in our daily academic life, therefore removing ethical and moral education systems from our academic syllabus may lead us to have the intention to commit the crime of plagiarism during our academic career. As an example, the author mentioned Croatia.



### 3. Methodology

The research will be done based on secondary data, and the data will be collected through magazines, journals, articles and internet materials. We will be looking into different journals from both Turkey and outside of Turkey, in order to find out their policies regarding plagiarism. The journals we will look at are mostly social sciences journals and some other journals on engineering and technology. We will also look at informative articles and studies about plagiarism. We will try to investigate the similarities and differences from the perspective of their policies. We will look at how the journals attach importance to the subject of plagiarism, whether they have implemented their policies, whether there is any work that has been revealed and punished, and how this whole process is handled. After all, we will combine all of them and will make a perfect plagiarism policy to prevent plagiarism for future generations.

We will conduct a review based on a draft of 37 journals, which will be composed of 17 Turkish and 20 foreign journals, and we will submit a compiled study according to this draft's results. In our draft, there will be five determinants, which consist of existence, accessibility, guidelines, details and penalties, to evaluate all the journals and to reach a general conclusion. By creating such a draft, we will understand how much the journals and countries give importance to the subject of plagiarism. First of all, we will look at if there is a plagiarism policy in the journals in the existence stage. In the phase of accessibility, we will investigate whether it is easy to reach this information or whether it requires some effort to find. In the third stage, which is guidelines, we will see if there is any guidance in the journal about publishing articles and obeying the rules of plagiarism that makes it easy to understand for authors. The fourth stage, which is details, includes understanding whether plagiarism policies and rules in the journals are detailed or not. In the last stage, which is penalties, we will look at whether journals have penalties that are implemented if the authors do not obey the plagiarism policies.

### 4. Plagiarism Policies in Journals

Plagiarism policies of Turkish academic journals generally take place at under the heading called "publication terms", and the majority of them are published under DergiPark (JournalPark). In the website of JournalPark, it is emphasized that the system has aims to "improve the quality and aid in the development of academic publishing in Turkey, in accordance with international standards, enhance the visibility and usage of national academic journals worldwide, and ensure the implementation of the ULAKBİM Journal Management System efficiently" (<https://dergipark.org.tr/page/about>). However, only "Peer-reviewed academic journals published in Turkey can participate in JournalPark by filling out the Application Form in JournalPark website" (<https://dergipark.org.tr/page/about>). The service has 2300 journals and it is important that it is not an indexing system. It only leads academic journals to reach international standards of academic publishing. In terms of plagiarism or copyright issue, JournalPark does not take any responsibility. All responsibility belongs to journal owners and authors.

Since the majority of Turkish journals take place under JournalPark, a sample of academic journals was taken to examine their plagiarism policies. During this process, it was observed that publication terms parts of Turkish journals resemble each other. But in terms of having detailed context in the publication terms part, scientific journals have more detail than social sciences. Most importantly, their plagiarism policy is published under the publication terms heading and most of them mainly include some conditions related to plagiarism and an explanation of the submission and evaluation process. They do not include any charges in the case of plagiarism. All documents received are checked with "Plagiarism Detection Software Programs" (iThenticate, Turnitin) for plagiarism, prior to the review process.

Starting with social sciences journals, for example, in the website of journal celled International Journal of Islamic Economics and Finance Studies (IJISEF), the plagiarism policy is shown in different tab, and it only includes some conditions. The first condition is that all manuscripts are screened by plagiarism detection software "iThenticate" and if the editorial team of the journal identifies a similarity rate higher than 20%, they reject the manuscript and they want author(s) to submit their text after revision. Also, if it is under 20% for similarity for single source is lower or equal to 3% will be accepted during a double blind peer review process.

In another journal called Social Sciences Research Society Journal, under the heading of ethical codes, the journal touches the plagiarism policy. It is stated that codes which are admitted and published by Committee on Publication Ethics (COPE) are accepted. And also, all authors are expected not to have submitted and published articles sent to the Social Sciences Research Society Journal in another journal or mean. In addition, authors should give references for all attributions and guarantee that it does not have any plagiarism and that the work totally belongs to them. And before publishing, articles are uploaded to “Turnitin” and/or “iThenticate” and confirmed by an editorial board. Under this context, no charges are stated, but it is emphasized that in the case of plagiarism, the author has legal responsibilities.

As above, the Journal of Social Sciences also has a condition that article had not been published before. Under the heading called publication principles, the evaluation process is explained. Firstly, the editor and his/her assistants control the article in terms of compatibility with spelling rules and publication principles. If any correction is needed, the article is sent to the writer in this process, and after this step, the plagiarism report of the article is taken. If there is no problem in the plagiarism report, the article is submitted to the publication evaluation board including two referees. Referees are the specialists whose disciplines are related to the area that article represents. It is important that authors’ names are kept confidential from the referees. After that, if the referees accept the article, it is published. If one accepts and the other does not accept, a third referee is selected. Publication decision should be taken in 30 days. As in the Social Sciences Research Society Journal, all legal responsibility related to plagiarism is left to the author, and any other charge which is implemented by the journal, or what steps should be taken in the case of plagiarism, is not explained.

As it is implied before, when the publication term parts of scientific journals are compared with the same parts of social science journals, the publication term parts of scientific journals have more details. By the way, it should also be noted that journals taking above part are well-known and some of them have international referee boards. But even if it is the case, they do not have much more detail related to publication terms and plagiarism. On the other hand, for scientific journals, the situation is different. For instance, TUBİTAK has an instruction guideline for authors which was updated in 2019. In this guideline, the submission and evaluation process is explained in detail. There are 4 steps which are submission, first control, scientific evaluation and publication. In the first step the authors confirm that their “article has not been published anywhere, that they are not being considered for publication simultaneously elsewhere and that they are not going to be submit it for publication elsewhere” (TUBİTAK, 2019). After that, they are sent to the first control process. In this process, scope check, preliminary language check and technical control are done. In the technical control, “iThenticate” is used and if the similarity rate is above 25% scores, papers are returned to authors. However, if similarity is above 50%, the board may decide to ban the author from the journal and his/her future submissions are not published. Revise for meaning

“Peer review process is single blind; referees are kept anonymous. Manuscripts may be rejected without peer review by the editor-in-chief if they do not comply with the instructions for authors or if they are beyond the scope of the journal. After a manuscript has been accepted for publication, i.e. after referee-recommended revisions are complete, the author will not be permitted to make changes that constitute departures from the manuscript that was accepted by the editor.” (TUBİTAK 2019).

It is important that processes are done seriously and TUBİTAK has certain rules. If plagiarism is detected, it may cause the author to be banned from the journal. Additionally, the guideline has a plagiarism subtitle. In this part, it is stated that using someone else’s ideas or slightly changing them without citation is considered plagiarism and is not tolerated. Even if it has proper citation for parts which are directly taken from other writer’s work but it does not have quotation marks, it is still regarded as plagiarism.

Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies (JAFAS) uses a full double-blind refereeing process for review and publication. This process includes some steps. First, the paper is sent to 2 reviewers for review, and the reviewers determine whether the paper is accepted or rejected. If papers need some changes to be published, the same reviewers check the revision version of papers so that they can compare before and after versions of papers. If plagiarism is detected at any stage, JAFAS asks the author to rewrite the article or to make quotations and citations in a proper and complete manner. Every

manuscript sent to JAFAS is scanned for plagiarism using the “iThenticate” software program. The journal does not accept articles that have more than 25% plagiarism. If plagiarism is extensive (more than 25%), the article may be rejected and the author’s institution/employer notified.

Adam Academy is a social science journal that started publishing in 2011, dealing with topics such as history, geography, economics, finance and international relations during the Ottoman period. Turkish, English, German, French, Arabic and Persian languages are accepted. The authors’ work is expected to be original and not previously published elsewhere. If the authors have benefited from the work of others, they need to be cited or quoted in full and properly. We can say that Adam Academy attaches more importance to ethics and plagiarism than other Turkish journals because they explained this issue in detail under different headings. For example, the ethical responsibilities of the authors, the ethical responsibilities of the publishers, the ethical responsibilities of the editors, the ethical responsibilities of the arbitrators are explained in separate headings. If an ethical violation, such as plagiarism, is found in an article, ‘Retracted’ is added under the electronic name of the article. The reasons for the retraction of the study and, if any, detailed sources of evidence are published together. A notice of retraction is posted on the ad page of the Adam Academy’s website, so everyone can see it. In addition, the retraction notices are forwarded to the institutions and organizations in which the journal is indexed and to the National Library Presidency to be recorded in directory systems and catalogs. As a result, we can say that Adam Academy has explained in detail the path to be followed, and what should be done if plagiarism and other ethical violations are detected.

International Journal of Research Culture Society (IJRCS) contains detailed information on plagiarism under different headings such as ‘Plagiarism Policy’, ‘Publication Policy’ and ‘Publication Ethics’ on its website. It also mentioned the penalties under the plagiarism policies. First, it gives information about what plagiarism is, what situations it covers, and what we need to do to avoid plagiarism. IJRCS also expects original works from the authors. IJRCS expects 85% originality from the authors as a prerequisite for accepting an article. If the authors benefit from the work of others, they have to make a correct and complete quotation and reference. Manuscripts with less %85 originality are directly rejected in a first editorial review of quality and originality check. All articles submitted to IJRCS are subject to plagiarism testing through software programs. In the articles presented to IJRCS, the primary way to determine plagiarism is through the Executive Editor. Complaints are first submitted to the Executive Editor. After an Executive Editor faces plagiarism, he reviews all the evidence and makes a preliminary ruling on the request. If plagiarism is detected, first of all, a formal letter of apology is required with an admission letter that accepts plagiarism from the author. If the paper is under submission, the paper can be automatically rejected by the Managing Editor or the Editor board without further revisions. If an author’s article has been retracted, the journal may impose a formal embargo on the author’s works for a certain period of time.

International Journal of Economics and Financial Issues (IJEFI) is an international academic journal. The purpose of the journal is to publish high quality articles in the field of economics, finance and other related subjects. Plagiarism is strictly prohibited. Papers that contain plagiarism are not permissible for publication. All the papers that are received to be published are controlled by “iThenticate” Plagiarism Detection Program (<http://www.ithenticate.com>) before taking the papers into the review process. This journal has emphasized so sincerely on publication ethics and publication malpractice which can be clearly seen from their segregation of duty of author, editor and reviewers under different headline. For example, the journal authority will take acknowledgement that the work which is done by an author is original and the work is not stolen from anywhere else. The author has to affirm that his/her work has not been published or submitted before. The author’s paper should contain all details and references for the purpose of replication or repetition, and if there is any error that has already been found in author’s published manuscript in this case, the author has to notify the editor about this issue. There is an open access opportunity for all contents to conduct research which creates a great atmosphere among people for exchanging global knowledge, but the pity is that they have not mentioned the penalties that should be imposed on someone if she/he commits plagiarism.

International Journal of Economic Science is published since 2012 by The International Institute of Social and Economic Science (IIES) but the journal publishes semiannually since 2017. The aim of the journal is to publish those articles which

can contribute to spread knowledge, not only theoretical and empirical but also case studies related with economic theory, finance, banking, international trade and related disciplines. The journal is freely available online. There is also an open access facility with the aim to exchange knowledge. In this case, an author has to agree with this open access policy. During the review process, articles may be rejected if articles are not related with the subject matter or are poor in term of quality. The review process takes two months. If the article is accepted, then it will be published within four months. To publish or submit an article, the author does not have to pay any fees. The journal use creative commons copy right license policy CC-By. In this case, the author makes an agreement with the journal that his/her work is allowed to be copied. During a paper submission to the journal, the author has to enunciate that this work belongs to him and is original and has neither been submitted nor published before in any other journal. After that, all the received papers are scanned by the editor to discover plagiarism. If there is any significant error found in the article, then the article must be removed from the journal and in the case of plagiarism, the complete article will be withdrawn from the journal with a note in which they refer the author's name and a description of the plagiarism. In this we can also find the segregation of duty among author, editor and reviewers, which is the best way to improve the quality and integrity of a journal, but the bitter truth is that we have not even found any penalties for committing plagiarism crime against a plagiarist. There is no clear mentioning about the percentage of plagiarism that should be considered as an acceptance or a rejection.

International Journal of Social Science and Humanity Studies: It is an open access, double blind peer reviewed, international journal. This journal is published by the Social Science Research Society. The aim of the journal is to publish high quality research studies in the area of social science, such as economics, business, management, law, political science, sociology philosophy, ethics, etc. An article accepted by this journal can be theoretical, empirical, applied, case based or policy oriented in the area of social science. No fees are taken neither for submission nor publication. It is mandatory for author to participate in the peer review process. Authors must provide the list of references in an orderly base, and have to confess if he or she receives any financial support. Authors cannot publish the same article in another journal. There is strict publication ethics against any publication malpractice. Author work has to be original. Author has to acknowledge that he/she did not hide any actual or potential conflict of interest with their work in the same way the journal also commits to a fair peer review of submission and publication work to prevent the actual or potential conflict of interest. All the papers that are received for publication are controlled by "Turnitin". Similar analysis papers are checked by the handing editor. If the editor finds any plagiarism in the similar analysis paper, then this paper will be rejected without considering further review process. Articles should be submitted online. Submission through email is not accepted. After a primary assessment by the editor, the article will go for peer review process. Reviewers are asked to evaluate the paper based on originality, methodology, ethical guideline and accurate references, language correction is not a part of the review process. There is no specific time to review the paper, it totally depends on the reviewers. There are no second reviewers to review the manuscript, if the editor is convinced by the reviewers. The acceptance, rejection and revision of the paper depend on the reviewers' report. After revision, the revised manuscripts are sent to the initial reviewers to check the paper again. Reviewers report and final decision of editor should be provided within ten weeks.

As we have already mentioned, it is an open accessible freely international journal via internet. That is why authors must give permission to the third party to use and reproduce the article. This journal is published under Creative Commons Attribution (CC-BY) license. This license is developed to provide open access facility so that anyone can easily and freely download, reuse, or redistribute the article, as long as original work is cited. There is some publishing agreement which is a copyright attributed to the author. The materials which are contained in the papers are not defamatory, unlawful, invasive of another person privacy, hateful, racially, ethnically objectionable, abusive, threatening, harmful or in contempt in court. The author has to assure the journal that the paper presented is based on original materials and does not violate anyone's copyright. The author has to indemnify the journal against any claim as a result of copyright infringement of others.

**Table 1: Turkish Journals**

Journal Name	Existence	Accessibility	Guidelines	Details	Penalties
International Journal of Islamic Economics and Finance Studies	✓	✓	✓	✓	
Social Science Research Society Journal	✓		✓	✓	
TÜBİTAK Academic Journals	✓		✓	✓	✓
Istanbul Journal of Economics	✓		✓		
Bulletin of Economic Theory and Analysis (2016)	✓		✓		
International Review of Management and Marketing (2011)	✓		✓		
The Journal of Academic Social Science Studies (2019)	✓	✓	✓	✓	
Journal of Educational Sciences Research (2019)	✓	✓	✓		
Journal of Life Economics (2014)	✓		✓	✓	
Business and Economics Research Journal (2018)	✓		✓		
Middle East Journal of Science (2014)	✓	✓	✓		
International Journal of Entrepreneurship & Management Inquiries (2017)	✓	✓	✓		
Journal of Research in Economics, Politics & Finance (2016)	✓	✓	✓		
The Journal of International Relations (2004)	✓	✓	✓		
Journal of Anatolian Education Research (2017)	✓	✓	✓	✓	
Journal of American Studies of Turkey (1995)	✓		✓		
Adam Academy (2011)	✓	✓	✓	✓	✓

**Table 2: Foreign Journals**

Journal Name	Existence	Accessibility	Guidelines	Details	Penalties
Journal of Economics and Financial Issues	✓		✓		
International Journal of Economic Science	✓		✓		✓
Journal of Finance and Economics	✓	✓	✓	✓	✓
International Journal of Research Culture Society	✓	✓	✓	✓	✓
Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies	✓		✓	✓	
Journal of Accounting and Taxation	✓	✓	✓	✓	
Journal of Finance and Accounting			✓	✓	
International Journal of Business and Management	✓		✓		✓
Journal of Health and Social Sciences	✓		✓	✓	✓
The Journal of Asian Finance, Economics and Business	✓	✓	✓	✓	
Balkan Medical Journal	✓		✓	✓	
Journal of Engineering	✓		✓		✓
Universal Journal of Engineering Science	✓	✓	✓	✓	✓
The Open Access Journal of Science and Technology	✓	✓	✓	✓	✓
Journal of International Finance Studies	✓	✓	✓	✓	✓
Journal of Medical Sciences	✓		✓	✓	✓
AIMS Medical Science	✓	✓	✓		
The American Institute of Aeronautics and Astronautics	✓	✓	✓	✓	✓
The Energy Journal	✓	✓	✓		
International Journal of Recent Technology and Engineering	✓	✓	✓	✓	✓



Based on the framework, we have come to the conclusion that every journal has a policy and it exists. In the same way, all the journals have provided guidelines for authors, reviewers and editors but the number of journals. Looking at the results of the draft, it can be concluded that the biggest difference between Turkish and foreign journals is whether the plagiarism policies are detailed and whether they contain punishment. Journals provide information about accessibility and details are bit less than we expected. which are %54 for easy accessibility and %56 for details information in terms of ratio. It is remarkably astonishing that the number of journals which include penalties in their policy is very little. In terms of ratio, it is only 37% journal.

It can be argued that foreign journals on penalties are more deterrent because there is little information about sanctions and fines in Turkish journals. In addition, Turkish journals usually contain simple and basic information about plagiarism. If Turkish journals contained more detailed and explanatory information about plagiarism, the authors and academics would be more careful.

## 5. Conclusion

Plagiarism has become an important and more well-known subject especially in recent years. In many countries, especially in master's and doctoral theses, plagiarism offenses are very common. While writing articles, many authors and academics commit plagiarism but it is not recognizable, as much as students' plagiarism. Therefore, this paper tries to find the plagiarism crimes of authors and academicians by examining the publication, ethics and plagiarism policies of the journals. We investigated how much importance the journals give to this issue, and whether there are previously retracted articles or any other penalties were given to the plagiarist. As a result of our research, we have seen such events, but we could not find clear and precise information. We could not find the names of the authors and academicians who plagiarized in any source, the work they plagiarized or the penalties they received.

It is very unfortunate to share that the number of journals which provide both easy accessibility and penalties is very little, but it is clearly mentioned in almost all the journals, that their main purpose is to publish high quality articles and to contribute to spreading knowledge. We are very surprised to see the number of journals that include penalties. It is human nature to commit crimes if there are no penalties. In this regard, it is very important for every journal to include penalties in their policies, otherwise people will not take the plagiarism issue as serious as it is supposed to be taken. According to our opinion, the lack of proper penalties is the main source of plagiarism. And finally, this paper provides a detailed analysis about information which is provided by journals about themselves. The number of journals which provide detailed information about themselves is not satisfying. In this matter, we will suggest to all journals that they should provide detailed information regarding their own journal. Otherwise it will be very hard for authors to prepare a paper based on their rules and regulations.

**Grant Support:** The authors received no financial support for this work.

## References

- JournalPark. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/page/about>
- International Journal of Islamic Economics and Finance Studies Plagiarism Policy. Retrieved from <https://dergipark.org.tr/ijisef/page/3858>
- Social Sciences Research Society Journal Author Guidelines. Retrieved from <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/nwsasocial/about/submissions#copyrightNotice>
- TÜBİTAK Academic Journals Instruction for Authors. Retrieved from <http://journals.tubitak.gov.tr/medical/i2csag.pdf>
- Karabag, S. F., and Berggren, C. (2012). Retraction, dishonesty and plagiarism: Analysis of a crucial issue for academic publishing, and the inadequate responses from leading journals in economics and management disciplines. *Journal of Applied Economics and Business Research*, 2(3), 172–183.



- Laskar, M. (2017). Publishing articles in scientific journals: a concern for research misconduct or dishonesty (fabrication, falsification and plagiarism). *Mediscope*, 4(2), 1–4.
- Hong, S. T. (2017). Plagiarism continues to affect scholarly journals. *Journal of Korean medical science*, 32(2), 183-185.
- Thomas, A., and De Bruin, G. P. (2015). Plagiarism in South African management journals. *South African Journal of Science*, 111(1/2). (n.d.). Retrieved from [http://www.sobiad.org/eJOURNALS/journal\\_IJSS/index.html](http://www.sobiad.org/eJOURNALS/journal_IJSS/index.html)
- International Journal of Economics and Financial Issues. (n.d.). Retrieved from <https://www.econjournals.com/index.php/ijefi/about/editorialPolicies#custom-1>
- S.r.o., I. S. (n.d.). International Journal of Economic Sciences. Retrieved from <https://www.iises.net/publication-ethics-publication-malpractice-statement.html>
- PLAGIARISM POLICY. (n.d.). Retrieved from <https://ijrcs.org/plagiarism-policy/>
- International Journal of Business, Accounting and Management. (n.d.). Retrieved from <http://www.doarj.org/ijbam/open-access-policy-and-ethics/>
- Admin. (n.d.). About Us. Retrieved from <https://jafas.org/about-this-journal/>
- (n.d.). Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/mufider/page/5352>
- ADAM AKADEMİ. (n.d.). Retrieved from [http://www.adamakademi.com/site/content/yayin\\_ilkeleri](http://www.adamakademi.com/site/content/yayin_ilkeleri)
- Shashok, K. (2011). Authors, editors, and the signs, symptoms and causes of plagiarism. *Saudi Journal of Anaesthesia*, 5(3), 303. doi:10.4103/1658-354x.84107
- Uçak, N. Ö, & Birinci, H. G. (2008). Scientific Ethics and Plagiarism. 187-204.
- Toprak, Z. (2017). Academic Writing in Turkey: Plagiarism and Originality. *Boğaziçi University Education Journal*, 34(2), 1-12.
- Pennycook, A. (1996). Borrowing Others Words: Text, Ownership, Memory, and Plagiarism. *TESOL Quarterly*, 30(2), 201. doi:10.2307/3588141
- Grossberg, M. (2017). Plagiarism and Professional Ethics—A Journal Editors View. *Academic Ethics*, 509-516. doi:10.4324/9781315263465-40
- Bozdaric.K.(2012). Plagiarism detection- Quality management tool for all scientific journals. *Croatian Medical Journal*. 53(1), Page 2. Doi: 10.3325/cmj.2012.53.1
- Roa, T.S. S and Andrade, C. (2014). Policy of the Indian journal of psychiatry on the problem of plagiarism. *Indian journal of plagiarism*. 53(3), Page.211, Doi: 10.4103/0019-5545.140613.
- Enders.W and Hoover.G.A. (2004). Whose line is this? Plagiarism in economics. *Journal of economic literature*. 42(2), Page, 492. Doi:10.1257/0022051041409066.
- Zhang.Y.Hand JIA. Xiaoyan.(2012).A survey on the use of Cross Check for detecting plagiarism in journal article. *Learning publishing*. 25(4). Page. 305, Doi: 10.1087/20120408.
- Wiwanitkit.S.Wiwanitkit.V.(2017). Response of author accused of plagiarism by journal auditors. *Science and engineering ethics*.23(1). Page.310. Doi:10.1007/s11948-016-9752-7.

# 2018 Yılında Ortada Kâr mı Var, Yoksa Zarar mı?: Türk Hava Yolları Vak'ası

## What is The Annual Result of 2018: Income or Loss? The Case of Turkish Airlines

Burcu Adiloğlu<sup>1</sup> , Göksel Yücel<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Doç. Dr., <sup>2</sup>Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: B.A 0000-0001-9680-1408; G.Y. 0000-0003-1940-8789

### ÖZ

Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP), 2019 yılının Mart ayında Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığının Kurumlar Vergisi Geçici Beynamesini Web sayfasında yayınlamıştır. Maliye'ye yönelik bu bildirimde 8 milyar Türk Lirasına yakın bir zarar yer almaktadır. Kısa sürede bu sonuç şirket hakkında olumsuz yorumlarla sosyal medyada paylaşılmaya başlanmıştır. Şirketin UFRS esaslı finansal tabloları ise bir süre sonra şirket Web sayfasında ve KAP'ta paylaşılmıştır. Burada ise şirket UFRS'ye göre 4 milyar Türk Lirası kâr bildirmektedir. Bu farklı sonuçların neden olduğu kargaşa sosyal medyada ve hatta diğer medya ortamlarında ele alınmaya başlamıştır. Vak'ada bu durum üç eski arkadaşın yer aldığı bir senaryoda, Türk Hava Yollarının kullandığı fonksiyonel para konusu da ele alınarak tartışılmaktadır. Senaryo rahat okunması için biraz değiştirilmiş olmakla birlikte, özünde yaşanmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Türk Hava Yolları, Mali kâr (zarar), UFRS kârı (zararı), Fonksiyonel para

### ABSTRACT

At the beginning of March 2019, the Public Disclosure Platform (of Turkey-PDP) disclosed the Provisional Corporate Tax Return of Turkish Airlines for the year 2018, on its Website. In this tax purposed statement, there was a loss of about 8 billion Turkish Liras. This result was widely discussed on social media, as was the the poor performance of the company's management. Shortly after that the company disclosed its IFRS based statements, and do PDP. According to IFRS Turkish Airlines had an income about 4 billion Turkish Liras. This discrepancy was also discussed not only on social platforms, but also on television programs. In this case, these results are discussed between old classmates including the functional currency concept. With the aim to make the text more reader friendly, some changes have been made in the case scenario, but most of the discussions were actual discussions which took place.

**Keywords:** Turkish Airlines, Taxable income (loss), IFRS income (loss), Functional currency

## Şirket Hakkında

Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı 1933 yılında Havayolları Devlet İşletme İdaresi adıyla Milli Savunma Bakanlığına bağlı olarak kurulmuş, iki yıl sonra Bayındırlık Bakanlığına bağlanmıştır. 1938 yılında bu kez Ulaştırma Bakanlığına aktarılmış ve adı Devlet Hava Yolları Umum Müdürlüğü olmuştur. 1955 yılında ise anonim şirket haline dönüştürülmesine yönelik yasal düzenleme yapılmış ve 1 Mart 1956 yılında faaliyete geçmiştir. Kuruluşunda büyük ortak Hazine Müsteşarlığı iken Anonim Ortaklık statüsü gereği az sayıda özel sektör katılımı da vardı.

**Başvuru/Submitted:** 09.07.2019 **Kabul/Accepted:** 22.07.2019



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Burcu Adiloğlu / adiloglu@istanbul.edu.tr

**Atıf/Citation:** Adiloglu, B. ve Yucel, G. (2019). 2018 yılında ortada kâr mı var, yoksa zarar mı?: Türk Hava Yolları vak'ası. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 103-112. <https://doi.org/10.26650/MED.2019589139>

2005 yılında sermaye yapısı yeniden değişmiş, hisselerin % 50,88'i Borsa İstanbul'da (başlangıçta İMKB) halka arz edilir duruma gelmiştir. Halen geri kalan %49,12'lik kısım Türkiye Varlık Fonu'na aittir. Şirketin kayıtlı sermaye tavanı 5 milyar TL olup, şirket bu tavanı kullanmamış olup, 31.12.2018 tarihi itibarıyla 1.380.000.000 TL ödenmiş sermayeye sahiptir. 2018 sonu itibarıyla 15 adet bağlı veya müşterek yönetime tabii ortaklığa sahiptir.

1933 yılında 5 mütevacı uçakla çıktığı yolculuk 31.1.2018 itibarıyla 332 uçakla devam etmektedir. Uçakların ağırlığını oluşturduğu sabit kıymetlerin büyüklüğü nedeniyle, ülkenin en yüksek aktif toplamına sahip şirkettir. İlk yurtdışı seferini 1947 yılında Atina'ya yapan THY, bugün 124 ülkede 311 şehre uçarak Dünya'da en fazla noktaya uçuş yapan havayolu özelliği taşımaktadır. Uçak sayısı ve sunduğu koltuk sayısı itibarıyla Dünya'nın ilk on havayolu şirketi arasındadır. 2018 yılında taşıdığı yolcu sayısı bir önceki yıla göre yüzde 9,5 artışla 75 milyon kişiye ulaşmıştır.

Ülkenin bayrak taşıyıcı havayolu olan THY, Avrupa basketbolunun en önemli yarışması olan Euroleague'e ismini vermesinin yanı sıra, diğer sportif ve sosyal girişimleriyle marka çalışmalarını da üst düzeye taşımaktadır.

Ülkenin en önde gelen şirketlerinden olması nedeniyle faaliyet sonuçları kamuoyunda ilgi ile izlenmektedir.

### Üç Arkadaşın Sohbeti:

Nizami Ondalıkoglu, Şahin Yılmazbayhan ve Osman Dehrioglu çocukluklarından beri birbirlerinden kopmamış üç yatılı okul arkadaşı idiler. Nizami Bey yıllarca Amerika Birleşik Devletleri'nde büyük bir havayolu şirketinde görev yapmış, on yıl kadar önce Güney Amerika'da bir ülkede şirketin ülke müdürlüğüne tayin edilmiş, kısa bir süre önce de emekliye ayrılmış, Bodrum'a yerleşmişti. Şahin Yılmazbayhan ise Avrupa ve Türkiye'de uluslararası bir muhasebe firmasının üst düzeyinde görev yapmış, ancak daha çalışabilecek enerjisi olmasına rağmen görevinden ayrılmış ve o da Bodrum'a taşınmıştı. Üçüncü kişi olan Osman Dehrioglu ise uzun yıllar büyük kulüplerde voleybol oynamış, sonra ticaretle uğraşmış, sonunda o da organik tarım ile uğraşmak için aynı ilçeye göç etmişti. Sporculuk yıllarında öğrenciliğini biraz uzatmış olmakla beraber iktisat eğitimini tamamlamış olan Osman Bey, iktisadi ve mali konulardan sohbet etmeyi çok severdi.. Sosyal medya ortamında da çokça haberleşen üç arkadaş 2019 yılının Mart ayında bir akşamüstü sohbeti için yine bir araya gelmişlerdi.

Biraz havadan sudan söz ettikten sonra Nizami Bey, arkadaşı Osman'a sordu: *"Geçen gün Türk Hava Yolları'nın 2018 yılında 7 milyar Türk Lirasının üstünde, hatta 8 milyar zarar ettiğini yazmışsın. Hatta şirketi de acımasızca eleştirmişsin. Nereden buldun bu bilgiyi? Yıllarca havayolları yöneticiliği yaptığın için, konu ilgimi çekti. Çünkü THY son yıllarda yaptığı atılımlarla önemli bir Dünya şirketi olma yolunda..."*

*"Nereden olacak, Kamuyu Aydınlatma Platformundan... Telefonumda hala kayıtlı.."* dedi Osman Bey ve bulduğu resmi arkadaşına tekrar gösterdi. (Ek 1)

## Ek 1





**GEÇİCİ VERGİ BEYANNAMESİ**  
 ( Kurumlar Vergisi Mükellefleri İçin )

1032

BÜYÜK MÜK. VD. B VD VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ	DÖNEM TİPİ Geçici Vergi Dönemi (Normal Dönem)	Yılı Dönem	2018 4. Dönem
Onay Zamanı : 18.02.2019 - 17:03:43			

Vergi Kimlik Numarası	8760047464	İrtibat Tel No	212 4636480
E-Posta Adresi	ZEKERIYADEMIR@THY.COM		
Ticaret Sicil No	75184		
Soyadı (Unvanı)	TÜRK HAVA YOLLARI A.O.		
Adı (Unvanın Devamı)			

Ticari Bilanço Karı	0,00
Ticari Bilanço Zararı	8.115.218.355,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	491.169.332,00

ZARAR OLSA DAHI İNDİRİLECEK İSTİSNA VE İNDİRİMLER		
Türü	Açıklama	Tutarı
İştirak Kazançları (K.V.K Mad. 5/1-a)/(Diğer)	THY OPET AS VE TGS AS	150.087.475,00
Diğer İndirimler ve İstisnalar	2018 YILI İÇİN PERSONELE	54.566.968,00
	<b>ZARAR</b>	<b>KAR</b>
Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisna ve İndirimler	204.654.443,00	491.169.332,00
Kar ve İliveler Toplamı		491.169.332,00
Zarar ve İndirimler Toplamı	8.319.872.798,00	
Zarar	7.828.703.466,00	
Kar		0,00
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları	10.196.238.390,00	
İndirime Esas Tutar		0,00
Toplam		0,00
Dönem Zararı		7.828.703.466,00
İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltmesi Farkları		0,00
Safi Geçici Vergi Matrahı		0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisine (Geçici Vergiye) Tabi Matrah		0,00
KVK'nın 32/A Mad. Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi (Geçici Vergi) Oranı		0,000000

“Başarılıyız diyorlar, ama sonuç ortada..” diye tamamladı Osman Bey. Nizami Bey ise “Hayret ettim... Çok garip geldi bana.” diyerek cevapladı. O ana kadar, konuşmaya katılmak konusunda isteksiz olan Şahin Bey, dayanamayıp “Yahu Osman, karışma şu işlere. Sen organik tarımınla uğraş. Yalan yanlış bilgiler paylaşma. Senin zarar dediğin, eskiden çok

kullandığımız tabirle mali zarar, yani Maliye'ye bildirilen rakam. Bunun şirketin performansı ile ilgisi yok. Nereden bulursun bunları..." Osman Bey kızdı: "Şahin, senin gibi yıllarca bu işlerle uğraşmadım. Ama ben de ticari kâr nedir, mali kâr nedir, bilirim. Hem üniversitede bu konuları okudum, hem de yıllarca ticaret ile uğraşırken vergi beyannamesi verdim. Bak, senin dediğini esas alırsak ticari zarar daha da fazla, 8 milyarın üstünde..." Resimde altı çizili, üstteki rakamı gösterdi: Ticari Bilanço Zararı: 8.115.218.355,00 TL.

"O da değil, şirketin performansı.. O başka bir rakam, ama şirketin sonucu o rakam da değil..." dedi Şahin Bey. Osman Bey, arkadaşına "Yıllarca bu işlerle uğraştın, sadece ukalalık öğrenmişsin.. O değil, bu değil, sana da rakam beğendiremiyoruz.." Üçü de ilerlemiş yaşlarına rağmen çocukluktan bu yana beraber büyümüş olmanın rahatlığı ile konuşuyorlardı.

Nizami Bey de şaşırmişti, "Peki gerçek nedir Şahin?" diye sordu. Şahin Bey, biraz da bıkkınlıkla, "Yahu ben işlerden bıktım, buralara kaçtım. Yine bana kurcalatıyorsunuz bu konuları... Siz hiç UFRS diye bir şey duydunuz mu? Onu duymanız da yetmez... Fonksiyonel para diye bir şey duydunuz mu? Türk Hava Yollarının para biriminin ABD doları olduğunu biliyor musunuz?" Nizami Bey, "Biz bizim şirkette uygulamıyorduk. Ama biraz duymuştum IFRS'i (UFRS). Biz Amerikan standartları kullanırdık, US GAAP diye bilinen." Osman Bey de, "Ne demek fonksiyonel para? Bir de bu kısaltmalar neyin nesini? Ayrıca tabii ki, THY Dünya kendini tanıtmak için tablolarını dolara da çevirebilir... Üff, şimdi kötü olacak. 7 milyar liranın üstündeki zarar kaç dolar yapar?" Şahin Bey, "İyi, bir de dolara çevirip paylaş o zararı sosyal medyada.. Bir o eksikti. Yahu, başkası anlatsın diye hazırlanan, örneğin dolara çevrilen tablolardan bahsetmiyorum. O İngilizce'si ile 'reporting currency'. Benim dediğim başka."

"O zaman şu işin aslını anlatsana bize Şahin.." dedi Nizami Bey. Şahin Bey, "Başka zaman. Mesela yarın buluşalım, benim işim yok. Şimdi bunun arazisine gidip (Osman Bey'i işaret etti), bana gezen tavuk çiftliği yapabilecek küçük bir alan var mı, ona bakacağız. Hem ben de bu arada Internet'ten size bazı şeyler indirir, yanına alırım. Yarın konuşuruz. Sizlerin kafası karışmışsa, başkalarının hali ne olur, bilemiyorum" dedi. Ertesi gün buluşmak üzere ayrıldılar.

## Ertesi Gün

Akşamüstü aynı çay bahçesinde buluştuklarında, Şahin Bey hazırlıklı gelmişti. Elinde bir takım bilgisayar çıktıları vardı. "Osman Bey, lütfen yakınım oturunuz.." diye takıldı arkadaşına. Şahin Bey, meslek hayatı sırasında yarı zamanlı olarak da bazı üniversitelerde ders vermişti. Oradan kalan alışkanlıkları ile ders verir gibi anlatmaya başladı. Nizami Bey de dikkat kesilmişti.

"Öncelikle bir şirketin amacının ne olduğunu konuşmakla başlayalım. Çoğu kişi 'kâr etmek' diye cevaplar. İlk bakışta doğru gibi gelir, ama daha sonra uzun süreli kârlılık, şirket piyasa değerinin en yükseğe çıkartılması, sürdürülebilirlik gibi kavramlara geçilebilir. Doğrudur da.. Ama kamuoyu için bence en önemli kavram kârdır. Herkes geçmişte de o rakamı konuşurdu, gelecekte de onu konuşacaktır. Bir şirketin, hele kamuya mal olmuş bir şirketin, toplumda bıraktığı en önemli etki 'kâr' rakamıdır. Bunu biraz da toplumbilimciler incelemelidirler. Ama bakın biz bile burada 'kâr' rakamını konuşuyoruz. Şimdi gelelim en önemli meseleye... Kâr, öyle hassa terazide ölçülmüş bir rakam filan değildir. Aslında belki de kârın en doğru ölçümü bir şirketin piyasa değerinde yılbaşından yılsonuna meydana gelen artış biçiminde olabilir. Ancak bu kez de piyasa değerinin ölçülmesi başka sorunlar getirir. Bu nedenle biz de muhasebenin hesapladığı kâr rakamını kullanırız. "

"Amma uzattın yahu, ben hangi rakamla konuştum sanki?" diye araya girdi Osman Bey. Şahin Bey, "Sen sussana biraz, okulda da böyleydin zaten, dinlemeye devam et." dedi ve konuşmasını sürdürdü. "Kâr ile ilgilenen otoritelerin başında bir ülkenin maliyesi gelir. Vergi amaçları için. Şimdi senin bulduğun rakamları alt alta yazalım.

Dönem zararı: 7.828.703.466,00 TL

Ticari Bilanço Zararı: 8.115.218.355,00 TL

Bunun ikisi de THY performansını göstermez. Öncelikle Ticari bilanço zararı denilen rakam Vergi Usul Kanunu hükümlerine



göre tutulan defterlerde hesaplanmış rakamdır. Ancak bunun içinde VUK çerçevesinde bir gider olarak indirim konu teşkil etmeyen, oradaki ifade ile 491 milyon TL ‘Kanunen Kabul Edilmeyen Gider’ var. Yani bunlar şirket gideridir ama, vergi mevzuatı vergilendirilmede indirilebilecek bir gider olarak görmez bunları. THY’de bunlar nedir, bu kadarlık bilgi ile çözemem. Ama söz gelimi vergi cezaları buna örnek olabilir. Ya da trafik cezası..”

“Hatalı sollama nedeniyle uçaklara kesilen cezalar mı yani?” diye şakalaştı Osman Bey.

“Sus ve dinlemeye devam et. Ne bileyim ayrıntısını... Bu 491 milyon TL ticari bilanço zararından düşülmüş. Kâr çıksaydı eklenecekti, pek tabii.. Ayrıca mükerrer vergilemeyi önlemek için THY’nin iştiraklerinden sağlanan kazançlar da kârda düşülecektir. Burada zarar olduğu için eklenmiş. Sonuç vergilendirilecek rakam, ki zarar olduğu için vergilendirme olmayacağı tabiidir, 7,8 milyar TL. Anlatabildim mi?” Şahin Bey’in bu açıklamalarına Nizami Bey de müdahale etti. “Osman da farklı şeyler söylemedi ki ama..” diyerek arkadaşını savundu.

“Durun, daha yeni başladım.” diyerek devam etti Şahin Bey. “Bir ülkenin vergi mevzuatı, değişik nedenlerle, şirket gerçeklerini farklı biçimde ölçebilir. Bunların başında gelen bir tanesi, yatırım teşviki olması için sabit kıymetler ilk yıl hangi gün alırsa alınsın, şirkete tam yıllık amortisman gideri hesaplama imkanı verilmesidir. 1949 yılından beri böyledir. 1994’te kaldırılmış, ama tepkiler üzerine hemen geri gelmişti bu hüküm.” “Yok canım dedi” Osman Bey, “ben ticaret yaparken bu avantajdan yararlanmak istedim, binek otomobil aldım Aralık ayında, saymadılar...” “Sen de gidip istisna olanı bulmuşsun, uyanık Osman” diye güldü Şahin Bey.

“Şimdi, Türk Hava Yollarının hemen her yıl çok sayıda uçak aldığını dikkate alırsanız, amortisman giderinin büyüklüğünü hayal edebilirsiniz. Bitmedi, Maliyemiz sabit kıymetler için amortisman ömürleri belirlemiştir. Çoğunlukla gerçekçi sürelerdir. Ama uçaklar için belirlenen ekonomik ömür sadece 6 yıldır, sonra 2010’ların başında 10 yıla çıkarıldı.” Bu noktada Nizami Bey hemen devreye girdi. “Olur mu, bir uçağın ekonomik ömrü su içinde 20-30 yıldır. Bu işi de ben bilirim..” Şahin Bey devam etti, “Tamam işte bu hava taşımacılığı sektörüne bir özel teşviiktir. Bu gibi teşvikler birçok ülkede vardır. Ama bitmedi, bir de tam tersi var. Vergi mevzuatı bazı şirket giderlerini de caydırma amaçlı olarak gider kabul etmeyebilir. Söz gelimi, vergi cezaları. Yine bitmedi, teşvik veya caydırma amaçlı farklılıkların yanı sıra mevzuatın güncellikten uzak kalmış olması nedeniyle de farklılık olabilir. Söz gelimi geçmişte Türkiye’de yıllarca büyük ölçekli enflasyon yaşanmasına rağmen, vergi mevzuatında uzun yıllar kapsamlı bir düzenleme yapılmamıştı. Ya da kıdem tazminatlarının ancak fiilen ödenmesi öncesinde yıllık gider olarak kabul edilmemesi daha güncel bir örnek olabilir. Özetle, teşvik, caydırma ve güncellikten uzak kalmış hükümler nedeniyle vergi mevzuatı tabloları sadece vergilendirme amacıyla kullanılabilir. Şirket performansı ölçmekte değil...”

Bu noktada Osman Bey biraz da suçlu biçimde “İyi de, ben bu bilgiyi Kamuyu Aydınlatma Platformunda bulan birinden paylaşmıştım.” dedi.

“Kamuyu Aydınlatma Platformu şirketin Maliye’ye verdiği bilgiyi yayınlarken bence kafa karışıklığı yaratmış. Asıl paylaşılması gereken şirketin gelir ve giderlerini gerçekçi biçimde ölçmeye çalışan standartlara göre hazırlanan tabloyu paylaşmasıydı. Bunu da yayınlar mutlaka, ama geç kalmış... Her neyse, ben şirketin Web sayfasından bu bilgileri buldum. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre hazırlanan tablo burada. Bizdeki adıyla Türkiye Muhasebe Standartları. Bunların amacı gelir ve giderlerini gerçekçi biçimde ölçmektir. Kamuya açıklanması esas açıklanması gereken budur. Görüldüğü gibi, dönem kârı, ki orada ‘sürdürülen faaliyetler dönem kârı’ olarak yer alıyor. 4 milyar Türk Lirasının biraz üstünde. Sonuç: THY 2018 yılında en iyi ölçüm olduğunu kabul ettiğimiz UFRS’ye göre 4 milyar TL kâr etmiştir. (Ek 2) Ortada zarar filan yoktur. UFRS vergi mevzuatından farklı ölçer gelir ve giderleri. Sonuçları gerçekçi ölçülmektir amaç, söz gelimi önemli farklılıkların başında gelen amortisman konusunda kalkıp da yıl ortasında alınan uçağa tam yıllık amortisman gideri hesaplanmaz. Keza amortisman ömürlerini şirket yönetimi belirler. Sorarsınız diye baktım. UFRS’ye göre THY, uçak gövde ve motorlarına ekonomik ömür 25 yıl biçiminde belirlenmiş. Sadece amortismanların etkisi nedeniyle ortada vergilendirilecek bir kârın kalmaması gayet doğaldır. Uçak fiyatlarının yüksekliğini en iyi Nizami bilir aramızda..”



## Ek 2

## TÜRK HAVA YOLLARI ANONİM ORTAKLIĞI VE BAĞLI ORTAKLIKLARI

31 Aralık 2018 Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait

Konsolide Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu

(Tutarlar, aksi belirtilmedikçe, Milyon Türk Lirası (TL) olarak gösterilmiştir.)

	Dipnot Referansları	Bağımsız	Bağımsız
		Denetimden Geçmiş	Denetimden Geçmiş
		1 Ocak -	1 Ocak -
		31 Aralık 2018	31 Aralık 2017
<b><u>KAR VEYA ZARAR KISMI</u></b>			
Hasılat	26	62.853	39.779
Satışların Maliyeti (-)	27	(49.284)	(31.943)
<b>BRÜT KAR</b>		<b>13.569</b>	<b>7.836</b>
Genel Yönetim Giderleri (-)	28	(1.238)	(1.002)
Pazarlama ve Satış Giderleri (-)	28	(6.185)	(4.101)
Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler	29	808	961
Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)	29	(762)	(126)
<b>ESAS FAALİYET KARI</b>		<b>6.192</b>	<b>3.568</b>
Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler	30	493	640
Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)	30	(7)	(5)
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından Paylar	3	656	357
<b>FİNANSMAN GELİRİ ÖNCESİ FAALİYET KARI</b>		<b>7.334</b>	<b>4.560</b>
Finansman Gelirleri	31	753	204
Finansman Giderleri (-)	31	(2.853)	(3.951)
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI</b>		<b>5.234</b>	<b>813</b>
Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri		(1.189)	(174)
Dönem Vergi Gideri	32	(182)	(179)
Ertelenmiş Vergi Gideri	32	(1.007)	5
<b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER DÖNEM KARI</b>		<b>4.045</b>	<b>639</b>
<b>DÖNEM KARININ DAĞILIMI</b>			
<b><u>DİĞER KAPSAMLI GELİRLER</u></b>			
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacaklar		7.246	1.651
Yabancı Para Çevrim Farkları		7.516	1.486
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklardan (Kayıplar)/Kazançlar		(50)	4
Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıklara İlişkin Diğer Kapsamlı Gelir, Vergi Etkisi		10	(1)
Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/(Kayıpları)		(326)	250
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/(Kayıpları)		8	(41)
Nakit Akış Riskinden Korunmaya İlişkin Vergi (Gideri)/Geliri		88	(47)
Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacaklar Tanımlanmış Emeklilik Planlarındaki Aktüeryal (Kayıplar)/Kazançlar		(161)	(23)
Diğer Kapsamlı Gelirlere İlişkin Vergi Geliri/(Gideri)		32	5
<b>DİĞER KAPSAMLI GELİR</b>		<b>7.117</b>	<b>1.633</b>
<b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</b>		<b>11.162</b>	<b>2.272</b>
Pay Başına Kar (Kr)	33	2,93	0,46
Sulandırılmış Pay Başına Kar (Kr)	33	2,93	0,46

Nizami Bey, arkadaşı Şahin'e dönerek "Şimdi oldu, o zaman bizim Osman anlamadan paylaşıp, olumsuz izlenim yaratmış şirket hakkında. Ancak sen dün bize fonksiyonel para filan diye de birşeyler söyledin, o ne iştir?" Şahin Bey, bıkkın bir ifade ile "Kurtuluş yok, şimdi onu dinleyin. Ama Osman çay ısmarlasın birer tane daha..." dedi.

## Türk Hava Yollarının Para Birimi

Çaylar geldiğinde Şahin Bey yeniden konuşmaya başladı. "Hepimiz okul yıllarında muhasebe dersleri aldığımızda, hocalarımız bize muhasebede ölçü biriminin para olduğunu söyledi. Ama hiçbirimizin aklına 'hangi para' diye sormak gelmemiştir. Herkes bulunduğu ülkenin para birimini hayal etmiştir herhalde. Halbuki bulunduğunuz ülkenin para birimi sizin gerçeklerinizi yansıtmayabilir. Örnek vereyim, Dünya'nın üçüncü bir yerindeki bir ülkede görevlendirildiniz. Maaşınız dolarla ödeniyor, bir otelde kalıp, yeme içme dahil ücreti dolar ile ödüyorsunuz. Arabanızı, benzininizi size oraya gönderen kuruluş sağlıyor. Özetle ülkenin parası ile temasınız son derece sınırlı bazı küçük harcamalarda kalıyor. O ülkenin parasının dolara karşı değer kaybettiğini düşünün, cebinizdeki dolarlar o ülkenin parasına göre değer kazanıyor başka bir ifade ile... Şimdi siz kâr mı ediyorsunuz, tabii ki hayır.. Çünkü sizin için asıl olan, yani fonksiyonel para 'dolar'. Hatta cebinizde bir miktar o ülkenin parasından varsa, daha az dolar alabileceğiniz için zarara uğruyorsunuz. Bu konuda doksanlı yıllarda ülkemizde karşılaşılan bir durumdan bahsedeyim. Bir yabancı yatırımcı dolar getirerek şirket kuruyor. Parayı dolar olarak bankaya yatırıyor. Bir iş yapmadan takvim yılı bitiyor. Ortada bir faaliyet dahi yok. Ne kâr var, ne de zarar. Ama ülkemizin parası ile bakınca, kurlar yukarıya seyrettiği için bu kişinin şirketi kur farkı kârı elde etmiş gözüküyor ve bunun üstünden de Maliye vergi isteyince tasını tarağını toplayıp ülkesine geri dönüyor. Aynıyla vakidir."

"Ben de biliyorum böyle bir vak'a" dedi Osman Bey.

"Tamam işte, esas olan bir şirketin para biriminin o ülkenin değil, bulunduğu ekonomik çevrenin para birimi olmasıdır. Yoksa sonuçları yanlış ölçersiniz. UFRS'nin bu konuda düzenlemesi de vardır. Ekonomik çevrenin para birimi, yani şirketin ağırlıklı olarak kullandığı para birisi esastır. Standartların Türkçe tercümesinde 'geçerli para birimi' terimi kullanılmıştır. Türk Hava Yolları da Türk Lirasının performansını doğru ölçmediği düşüncesiyle para birimini ABD doları olarak belirlemiştir. Hem de 2011 yılında. Dün akşam onu da buldum. Alın okuyun. Mali tablo politikalarının başında yazılı hem de.. " diyerek, akşam bulduğu anlaşılabilir elindeki dokümanı arkadaşlarına uzattı (Ek 3) Şahin Bey ve ekledi. "Şaşırtıcı gelecek size ama Türk Lirası THY için yabancı paradır, aynı Avro veya Japon Yeni gibi.."

## Ek 3

### Geçerli para birimi değişikliği

Şirket son yıllarda yaptığı yatırımlarla filosundaki uçak sayısını ve uçuş noktalarını önemli bir biçimde arttırmıştır. Ayrıca filoya katılan geniş gövdeli uçakların sayısındaki artışla birlikte, yurt dışından yurt dışına transit yolcu gelirlerinin toplam gelirler içerisindeki payı da artmıştır. Şirket'in uçuş ağının görece sınırlı bir coğrafi alandan küresel alana dönüşmesi ve İstanbul'u önemli bir uluslararası uçuş merkezi yapmaya yönelik stratejisi kapsamında, rekabet/faaliyet içinde bulunduğu coğrafyaların genişlemesi sebebiyle, TL'nin rekabet/faaliyet unsurları açısından, Şirket'in bulunduğu temel ekonomik çevreyi yansıtmaktaki etkisi azalmıştır. Şirket yönetimi, ABD Doları'nın mevcut Şirket faaliyetlerine olan etkisini değerlendirmiş ve geçerli para birimini TL'den ABD Doları'na değiştirmeye karar vermiştir.

Geçerli para birimi değişikliğine ilişkin altyapı çalışmaları 2011 yılının son çeyreğinde gerçekleştirilmiştir. Yapılan çalışmaların sonuçları ve geçerli para birimi değişikliğinin uygulanması tekniği dikkate alındığında, Şirket'in ekonomik ortam ve faaliyetlerindeki değişimin bir anda değil, bir zaman zarfı içinde gerçekleşmiş olması ve 31 Aralık 2010 tarihi itibarıyla Türk Lirası finansal tabloların ABD Doları tarihi maliyet esasına göre hazırlanmış finansal tablolara tutarsal olarak çok yakın olması da dikkate alınarak, Şirket yönetimi geçerli para birimi değişikliğinin 2011 yılı başından itibaren uygulanmasının daha uygun olacağını değerlendirmiş ve Şirket'in geçerli para birimini 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ABD Doları olarak belirlemiştir. TL ise Grup'un sunum para birimi olarak kalacaktır.

"Bir yaşıma daha girdim. Yani THY'nin para birimi dolar ise, defterlerini hangi para ile tutuyor" diye sordu Osman Bey. "Özel bir izni yoksa, ki sanmıyorum, Türkiye'de defterler Türk Lirası ile ve vergi mevzuatına uygun tutulmak zorundadır. Bunun sonunda senin bizi burada konuşturan meşhur tablon ortaya çıkar. Detaylarını bilemem, görüşmek gerekir. Ama bunlar önce UFRS'ye çevrilir, TL olarak, daha sonra fonksiyonel para olan dolara.. " Bu noktada artık tüm dikkatini vermiş olan Nizami Bey sordu: "Yani UFRS'ye uygun, ama vergi mevzuatından farklı, ama TL ve gerçeği yine yansıtmıyor. Doğru mu anladım?" "Evet" dedi Şahin Bey, "öyle olduğunu sanıyorum. Ama bu tablo gün ışığına çıkmaz, hemen fonksiyonel paraya dönüştürülür. Şimdi teknoloji yüksek olduğu için UFRS dönüştürmesini doğrudan dolarla da yapıyor ve

*böyle bir tablo elde etmiyor da olabilirler. Dediğim gibi, görüşmek lazım. Ama sonuçta ortaya UFRS'ye uygun fonksiyonel tablo çıkar. Para birimi dolardır."*

Osman Bey bu konularda biraz bilgisiz olduğunu kabul ederek öğrenmek için sordu: *"Peki UFRS ve TL olan tabloda zarar gözüktüğü varsayalım, dolara çevirince kâra dönüşebilir mi, kur değişimlerine bağlı olarak, ya da tersi olabilir mi?"* *"Tabii ki olabilir, örneğin TL tablo kâr gösteriyorken, fonksiyonel (dolar) zarar olabilir."*

*"Peki" dedi Nizami Bey, "senin bize getirdiğin UFRS diye belirttiğin tablo TL, bu ne oluyor?" "Şimdi," dedi Şahin Bey, "bir sonraki aşamaya geçtik. Varsayınız ki dolar olarak hazırladığınız tabloları Japon Yeni'ne, ya da Hint Rupî'sine dönüştürüp o ülkelere yolladınız, raporladınız yani. İşte bu durumda yen veya Rupî "raporlama para birimi'dir. Başkaları anlasın diye yaptınız. Tercümedir yani... "*

Bu noktada Şahin Bey ilginin arttığını görünce *"Durun dedi size bir şey soru sorayım. Varsayınız ki bir şirketin fonksiyonel parası dolar ve zarar gösteriyor. Ve siz bunu Japon Yeni'ne dönüştürdünüz, Japonlar rahat anlasın diye. Dolar-Yen kurlarına bağlı olarak zararın kâra dönüşme ihtimali olabilir mi?"* Osman bey hemen atladı ortaya *"Olabilir.."* Nizami Bey ise düşünüyordu. *"Biz" dedi Şahin Bey, "çocukken Agatha Christie romanları okurduk, hatırlıyorsunuz. Yazar onları tabii ki İngilizce yazdı. Varsayınız ki katil aşçıbaşı, Türkçe'ye çevirince katil bu kez yamağı çıkar mı"...* Osman Bey yaptığı mantık hatasını farkettiler, güldüler. *"Çıkamaz tabii.. Yine zarar çıkar, ama Japon Yeni büyüklüğünde.."*

Şahin Bey devam etti. *"Şimdi sizin baktığınız tablo da, TL aynen Japon Yeni'nde olduğu gibi raporlama para birimi, sizler anlayasınız diye.. Bizim TMS buna sunum para birimi demiş."*

Osman *"özetliyorum"* dedi.

*"1.Vergi Beyannamesinde bir ticari kâr var, bu asıl performans sonucu değil.*

*2.Bunun bazı düzeltmelerle vergisel zarar haline dönüşmüşü var, bu hiç değil.*

*3.Bizim görmediğimiz bir UFRS TL tablo var (belki de yok), ama bu da henüz fonksiyonele dönüşmemiş olduğu için bu da performans sonucu değil.*

*4.Bunun fonksiyonele dönüşmüş, yani ABD doları olanı var. Ama o elimizde değil.*

*5.Biz anlayalım diye bunun raporlama amaçlı yapılmış, TL olarak. Onu esas alacağız. 4 milyar kâr"*

*"Aferin Osman, öğreniyorsun bu işleri"* dedi Şahin Bey, tebessüm ederek.

Bu arada elindeki telefonla oynayan Nizami Bey, *"Durun dedi, THY'nin 2018 yılı dolar tablosunu buldum. (Ek 4) 753 milyon dolar kâr gösteriyor. " "Tamamdır işte. O da raporlama amaçlı. Ama şirketin fonksiyonel para biri de dolar olduğu için ikisi aynı."*



## Ek 4

## TÜRK HAVA YOLLARI ANONİM ORTAKLIğI AND ITS SUBSIDIARIES

## Consolidated Statement of Profit or Loss and Other Comprehensive Income

For the Year Ended 31 December 2018

(All amounts are expressed in Million US Dollars (USD) unless otherwise stated.)

<b>PROFIT OR LOSS</b>	<b>Notes</b>	<b>31 December 2018</b>	<b>31 December 2017</b>
Revenue	26	12,855	10,958
Cost of Sales (-)	27	( 10,136)	( 8,762)
<b>GROSS PROFIT</b>		<b>2,719</b>	<b>2,196</b>
General Administrative Expenses (-)	28	( 260)	( 275)
Marketing and Sales Expenses (-)	28	( 1,290)	( 1,127)
Other Operating Income	29	165	264
Other Operating Expenses (-)	29	( 143)	( 36)
<b>OPERATING PROFIT BEFORE INVESTMENT ACTIVITIES</b>		<b>1,191</b>	<b>1,022</b>
Income from Investment Activities	30	101	178
Expenses from Investment Activities	30	( 2)	( 1)
Share of Investments' Profit Accounted by Using The Equity Method	3	123	102
<b>OPERATING PROFIT</b>		<b>1,413</b>	<b>1,301</b>
Financial Income	31	129	56
Financial Expenses (-)	31	( 588)	( 1,078)
<b>PROFIT BEFORE TAX</b>		<b>954</b>	<b>279</b>
Tax Expense		( 201)	( 56)
Current Tax Expense	32	( 40)	( 49)
Deferred Tax Expense	32	( 161)	( 7)
<b>NET PROFIT FOR THE YEAR</b>		<b>753</b>	<b>223</b>
<b><u>OTHER COMPREHENSIVE INCOME</u></b>			
<b>Items That May Be Reclassified Subsequently To Profit or Loss</b>			
Currency Translation Adjustment		( 52)	( 2)
(Losses) / Gains on Remeasuring FVOCI		( 9)	1
Fair Value (Losses) / Gains on Hedging Instruments Entered into for Cash Flow Hedges		( 86)	65
Fair Value Gains / (Losses) Hedging Instruments of Investment Accounted by Using the Equity Method Entered into for Cash Flow Hedges		3	( 12)
Related Tax of Other Comprehensive Income		24	( 12)
<b>Items That Will Not Be Reclassified Subsequently To Profit or Loss</b>			
Actuarial Gains on Retirement Pay Obligation		( 20)	( 4)
Related Tax of Other Comprehensive Income		( 25)	( 5)
Related Tax of Other Comprehensive Income		5	1
<b>OTHER COMPREHENSIVE (EXPENSE) / INCOME FOR THE YEAR</b>		<b>( 140)</b>	<b>36</b>
<b>TOTAL COMPREHENSIVE INCOME FOR THE YEAR</b>		<b>613</b>	<b>259</b>
Basic Gain Per Share (Full US Cents)	33	0.55	0.16
Diluted Gain Per Share (Full US Cents)	33	0.55	0.16

Kendini konuya iyice kaptıran Nizami Bey “bir şey soracağım. Bu tablonun altında ‘Toplam Kapsamlı Gelir’ 11,1 milyar TL diye bir ifade var. İngilizce’sinde “Total Comprehensive Income For The Year” yazıyor, ama dolar olarak çok farklı, sadece 613 milyon dolar.. Hem sonra income kelimesini biz Amerika’da şirketler için kâr anlamında kullanırız, burada niye ‘gelir’ demişler?” Şahin Bey, ver bakalım şunları dedi. O sırada sohbetin bombası geldi. Bir süredir telefonundan elindeki Internet’i didikleyen Osman bey “Vergi Usul kanuna göre uçakların amortisman ömrü uzatılmış. Hem de kısa süre önce. 9 Mart 2019..(Ek 5) Bu ne anlam taşıyor şimdi?”

## Ek 5

9 Mart 2019 CUMARTESİ

Resmî Gazete

Sayı : 30709

### TEBLİĞ

Hazine ve Maliye Bakanlığından:

**VERGİ USUL KANUNU GENEL TEBLİĞİ (SIRA NO: 333)’NDE  
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ (SIRA NO: 506)**

**MADDE 1** – 28/4/2004 tarihli ve 25446 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 333)’nin ekinde yer alan listenin 6.12. ve 6.12.1 satırı aşağıdaki Şekilde değiştirilmiş ve listeye 6.12.1. satırından sonra gelmek üzere 6.12.2. satırı eklenmiştir.

6.12.		Uçak ve helikopterler		
6.12.1.		Uçaklar ve uçak simülátörleri	25	%4,00
6.12.2.		Helikopterler	10	%10,00

**MADDE 2** – Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

**MADDE 3** – Bu Tebliğ hükümlerini Hazine ve Maliye Bakanı yürütür.

Şahin Bey, yarı öfkeli, yarı neŐeli “Yahu ben bu konulardan bıktığım için, buralara kaçtım. Gezen tavuk yetiŐtireceđim. Yarın akşam bari bütün çay bahçesini toplayıp, herkese anlatalım. Kamuyu aydınlatalım... Ama bir kuru çay olmaz karşılığı..” dedi, bir yandan da tebessüm ediyordu.

### Sorular

1. Sizce Türk Hava Yollarının 2018 yılı sonucu nedir? Kamuya hangisi açıklanmalıdır?
2. UFRS tabloların altında yer alan “Kapsamlı” bölüm neden TL ve ABD doları olarak farklıdır?
3. Bir Şirket fonksiyonel parasını nasıl seçmelidir? Belirleyeceği kriterler karar vermekte yeterli değilse ne yapmalıdır. Örneğin, Şirket nakit akışlarında iki farklı paranın ağırlığı eşit ise.
4. Fonksiyonel parası bulunduğu ülkenin para biriminden farklı olan baŐkaca hangi Şirketleri söyleyebilirsiniz.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamışlardır.

# 40. Yılında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu

## 40<sup>th</sup> Year of Accounting Education Symposium of Turkey

Duygu Has<sup>1</sup> , Ceren Dinçel<sup>1</sup> , Hande Kaygusuzoğlu<sup>1</sup> 

<sup>1</sup>Arş.Grv. İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Anabilim Dalı, İstanbul, Türkiye

ORCID: D.H. 0000-0002-6975-2230; C.D. 0000-0002-3665-2452; H.K. 0000-0003-1591-262X

### ÖZ

Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu (TÜRME), senede bir defa Türkiye'deki muhasebe öğretim elemanlarını ve meslek mensuplarını bir araya getiren önemli bir bilimsel organizasyondur. Bu sempozyum muhasebedeki güncel konuların anlatılıp tartışılmasında, konuşmacıların ve dinleyicilerin birbirini tanımasında ve aktif bir iletişim ağı kurmasında büyük bir rol oynamaktadır. Bu sene 40. yılına ulaşan bu sempozyumda, Türkiye'de 1979'dan 2019 yılına kadar muhasebe mesleğinin ve eğitiminin gelişimi anlatılmış ve muhasebenin geleceği tartışılmıştır. Bu yazıda, 19-23 Nisan 2019 tarihlerinde sunulan bildiriler özetlenmiş ve sempozyuma ilişkin genel bir değerlendirme yapılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Muhasebe, TÜRME, Muhasebe Eğitimi

### ABSTRACT

The Accounting Education Symposium of Turkey (TURMES) is an important scientific organization that brings Turkish academics and professionals in the accounting field together, once a year. This symposium plays a major role in explaining and discussing current issues in accounting as well as in allowing speakers and attendants to get to know each other, and in establishing an active communication network. In this symposium, which has reached its 40<sup>th</sup> year this year, the development of the accounting profession and accounting education in Turkey from 1979 to 2019 are described and the future of accounting is also discussed. In this paper, proceedings which were presented during the period of 19-23 April 2019 were summarized and a general evaluation about the symposium was made.

**Keywords:** Accounting, TURMES, Accounting Education

## 1. Giriş

İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü tarafından 1979 yılında başlatılan Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları kırkınıncı yılına ulaşmıştır. Sıralamada XXXVIII: Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu olarak yerini alan toplantı 19-23 Nisan 2019 tarihlerinde Denizli'nin Pamukkale ilçesinde yapıldı. Bu yıl, yine Muhasebe Enstitüsü tarafından düzenlenen ve çok sayıda üniversite ve meslek kuruluşunun katkısı ile gerçekleştirilen sempozyumun konusu sempozyumun ilk düzenlenme tarihine atfen "Kırk Yılın Muhasebesi" olarak seçilmiş ve sempozyumun temel amacı "geçmişimizi bilmek, bugünümüzde nerede ve ne yapmakta olduğumuzu görmek ve geleceğimizde muhasebe mesleğini ve meslek mensuplarını nelerin beklediğini" nin tartışılıp konuşulması olarak tanımlanmıştır. Bu sebeple 19-23 Nisan tarihlerinde üç gün süre ile çok sayıda katılımcı tarafından ilgili konularla toplamda 25 bildiri sunulmuştur.

Muhasebe Enstitüsü Müdürü Prof. Dr. Göksel Yücel'in "Hoşgeldiniz" girişiyle başlayan sempozyumda, İstanbul Üniversitesi Rektörü Prof. Dr. Mahmut Ak İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Recep Pekdemir, TÜRMOB Genel

**Başvuru/Submitted:** 16.07.2019 **Kabul/Accepted:** 18.07.2019



**Sorumlu yazar/Corresponding author:** Ceren Dinçel / ceren.dincel@istanbul.edu.tr

**Atıf/Citation:** Has, D., Dinçel, C. ve Kaygusuzoğlu, H. (2019). 40. yılında Türkiye muhasebe eğitimi sempozyumu. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 61, 113-124. <https://doi.org/10.26650/MED.2019592663>



Başkanı A. Masis Yontan, İSMMMO Yönetim Kurulu Başkanı Yücel Akdemir, İstanbul YMMO Oda Sekreteri Sabri Tümer, Denizli SMMMO Yönetim Kurulu Başkanı Himmet Yavaş, MÖDAV Yönetim Kurulu Başkanı Prof. Dr. Can Şınga Muğan, MUFAD Yönetim Kurulu Başkanı Prof. Dr. Ümit Gücenme Gençoğlu ve son olarak Sempozyum Başkanı Prof. Dr. Fatih Yılmaz açış konuşmalarını yapmıştır. Açış konuşmalarının ardından, bu sempozyumların düzenlenmesinin fikir sahibi Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, geçmişten beslenen ve bizleri geleceğe taşıyan bildirisini ile değerli görüşlerini ve değerlendirmelerini sunmuştur. Aysan, sunuş bildirisinde paranın geleceği konusuna değinmiş, son yıllarda dijitalleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisi ile tüm dünya para tarihinin üçüncü aşaması olan elektronik para ve sanal ekonomi çağına girmekte olduğumuzu belirtmiştir. Bu yeni çağda muhasebecileri, toplumları ve dünya ekonomilerini bilgisayar kullanımının hızlandığı, küreselleşmenin hız kazandığı, ticari yaşamın gereksiz kurallardan ayıklandığı ve ortak bir elektronik para ihtiyacının şiddetlendiği bir ortamın beklediğini vurgulamıştır. Prof. Dr. Mustafa A. Aysan değişen bu ortamda İşletme Tarihi, Muhasebe Tarihi kürsülerinin kurulmasını, bir İşletme Yüksek Lisansı okulu, ya da fakültesinin kurulması, bir Muhasebe Uzmanlığı Yüksek Lisansı okulunun kurulması ve bir “elektronik para sistemi”nin kurulması üzerine çalışmalar yapılmasının gerekli olduğunu belirtmiştir.

Prof. Dr. Mustafa A. Aysan’ın sunuş bildirisinden sonra İstanbul Üniversitesi Rektörü Prof. Dr. Mahmut Ak tarafından hem kırk yıl önce, 1979 yılında ilk sempozyumda, hem de bu sene düzenlenen sempozyumda bulunan 13 kişiye plaket takdimi yapılmıştır. Prof. Fikret Öcal, Prof. Dr. Mustafa A. Aysan, Prof. Dr. Ömer Lalik, Prof. Dr. Vural Akarçay, Prof. Dr. Tuna Taner, Prof. Dr. Berna Taner, Prof. Dr. Peyami Çarıkçioğlu, Dr. Tülay Aner, Prof. Dr. Göksel Yücel, Prof. Dr. Ahmet Hayri Durmuş, Prof. Dr. Ahmet Yüksel, Prof. Dr. Ülkü Ergun ve Dr. Masum Türker plaketlerini almışlardır.



Hem kırk yıl önce, 1979 yılında ilk sempozyumda, hem de bu sempozyumda bulunan 12 kişiye İstanbul Üniversitesi Rektörü Prof. Dr. Mahmut Ak’ın plaket takdimi sonrası. Üst sıra soldan: Recep Pekdemir (İÜ İşletme Fakültesi Dekanı), Ömer Lalik, Vural Akarçay, Mahmut Ak (İÜ Rektörü), Tuna Taner, Berna Taner, Peyami Çarıkçioğlu, Tülay Aner. Ön sıra soldan: Fatih Yılmaz (Sempozyum Başkanı), Sabri Tümer (İYMMO Sekreteri), Göksel Yücel (İÜİF Muhasebe Enstitüsü Müdürü), Masis Yontan (TÜRMOB Başkanı), Can Şınga Muğan (MÖDAV Başkanı), Mustafa A. Aysan, Fikret Öcal, Ahmet Hayri Durmuş, Ahmet Yüksel, Ülkü Ergun. Ümit Gücenme Gençoğlu (MUFAD Başkanı), Oktay Güvemli, Himmet Yavaş (Denizli SMMMO Başkanı)

Plaket takdiminden sonra İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi öğretim üyesi Prof. Dr. M. Sema Ülker 2017-2018 eğitim öğretim yılında Yönetim Muhasebesi dersi alan öğrencileri arasında yapılan “Poster Yarışması”nı tanıtmıştır. Yarışma kapsamında toplamda yaklaşık olarak 60 posterin hazırlandığı ve içlerinden en iyi 24 tanesinin finale kaldığını söylemiştir. Düzenlenen bu yarışmanın öğrencilerin yönetim muhasebesi dersinde anlatılan kavramları ve problemleri bir üretim firmasını gezerek tecrübe edinme imkanı bulduklarına ve öğrencilerin edinmiş oldukları bu tecrübenin kendilerini olumlu yönde etkilediği, öğrencilerin derste daha motive ve istekli olduğunu gözlemlediğini söylemiştir. Bu tip çalışmaların öğrencilerin öğrenim beceresini geliştireceğine inandığını belirtmiştir.

## “DÜNÜMÜZ”

Sempozyumda birinci gün bildirilere geçmeden önce Prof. Dr. Ömer Lalik “Dünümüz” konulu yer aldığı özel oturumda, sempozyumların yapıldığı ilk yıl olan 1979 senesinden günümüze kadar acı ve tatlı tecrübelerini ve anılarını katılımcılara paylaşmıştır. 1979 yılındaki ilk sempozyuma katıldığında bugünlere kadar devam edebileceğini hayal edemediğini belirtmiş ve 40.yılında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunda yer almaktan büyük mutluluk duyduğunu ifade etmiştir.

Sempozyumun birinci gününün sabah oturumunda “*Muhasebe Meslek Örgütlenmesinin Türkiye’deki Tarihi ve TÜRMOB’un Mesleki Eğitimdeki Yeri*” konulu ilk bildirisini sunan Pamukkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinden Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Utku, bildirisinde ilk önce Türkiye’deki meslek örgütlenmesinin gelişimine ve tarihçesine yer vermiştir. Türkiye Cumhuriyeti’nin kuruluşundan günümüze kadar meydana gelen gelişmelere, çıkan yasalara ve yasal düzenlemelere ve muhasebecilerin dernekleşme faaliyetlerine değinmiştir.

Utku, bildirinin ana kısmında ise 3568 sayılı Meslek Yasasının yürürlüğe girmesi ile kurulan TÜRMOB’un meslek mensuplarına verdiği eğitimlerden bahsetmiştir. Son dönemde gerçekleştirilen eğitimlerin temel konuları ise dönem sonu işlemleri - muhasebe uygulamaları; e-fatura, e-defter, e-arşiv ve e-tebligat uygulamaları; bilanço okuma teknikleri ve finansal; verileri değerlendirme; iş hukuku ve özellikli durumlar; güncel mesleki konular; mali tabloların oluşturulması, analizi ve yorumlanması; gelir vergisi beyanı ve kurumlar vergisi beyanı; vergi incelemelerinde mükellef hak ve yükümlülükleri; iş ve sosyal güvenlik hukuku; genel teşvik uygulamaları; yapılandırma yasalarına yönelik eğitimler; dış ticaret seminerleri; Türk ticaret kanunu eğitimleri; inşaat işlerinde muhasebe ve vergi uygulamaları; meslekte kurumsallaşma ve müşteri odaklı hizmet sunumu; uluslararası finansal raporlama standartları eğitimi; etik eğitimleri; birliktelik eğitimleri; bağımsız denetçilik eğitimleri; konkordato komiserliği eğitimleri başlıkları altında toplanmıştır. Bunların haricinde sürekli mesleki eğitimlerin üzerinde durularak amaçları ve önemi anlatılmıştır.

Bildiri sahipleri Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Utku ve Denizli SMMO Dr. Emin Kurtcebe tarafından yapılan çalışmaya göre Denizli SMM Odasınınca 2009-2018 yılları arasında toplam 150 tane eğitim gerçekleştirilmiştir. Verilen eğitimlerin meslek mensuplarının ihtiyaçları ve istekleri doğrultusunda yapılmış olduğuna değinilmiştir. Buna paralel olarak aynı çalışmanın sonucunda verilen eğitimler incelendiğinde Luca Bilgisayarlı Muhasebe Eğitimlerinin en fazla verilen eğitim olduğu görülmüştür. Muhasebe mesleğinin şuan yaşamakta olduğu değişimle doğru orantılı olarak meslek mensuplarının bu on yıllık süreç içerisinde en fazla e-dönüşüm ile ilgili eğitimlere katıldığı tespit edilmiştir.

Sempozyumun birinci günün sabah oturumunda “*UFRS’nin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi ve UFRS’ye Geçişin Firmaların Finansal Performansları Üzerindeki Etkileri*” konulu ikinci bildirisini sunan Pamukkale Üniversitesi Buldan Meslek Yüksek Okulundan Dr.Öğr.Üyesi Yusuf Kaya bildirisinde önce Türkiye’de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına geçiş sürecine değinmiş ve UFRS ile birlikte finansal raporlamada meydana gelen standardizasyondan bahsetmiştir.

Bildiri sahibi Kaya, çalışmasının amacının UFRS’nin, şirketlerin finansal performansları üzerindeki etkisini ölçmek olduğunu ve araştırmanın konusunun Türkiye ve Almanya sanayi endekslerinde işlem gören şirketler olduğunu belirtmiştir. Çalışmada 1995-2014 arasında 20 yıllık süreçte verilerine ulaşılabilen 36 Alman, 103 Türk sanayi firması örneklem olarak seçilmiş ve bu firmaların finansal tabloları analiz edilmiştir.

Firmaların UFRS öncesi 3 yıl ve UFRS sonrası 3 yıldaki finansal oranlar arasındaki değişimlerin incelenmesi sonucunda Alman firmalarının kârlılık oranları dışındaki diğer oranlarında meydana gelen değişimlerin anlamlı olmadığı, Türk firmalarında ise cari oran, asit-test oranında anlamlı değişimlerin olduğu belirtilmiştir. UFRS öncesi 10 yıl ve UFRS sonrası 10 yıl finansal oranlar arasındaki değişimlerin incelenmesi sonucunda Türk firmalarında Alman firmalarına göre yine daha fazla anlamlılık ortaya çıktığına değinilmiştir. Bildiriyi sunan Yusuf Kaya, bu durumun sebebinin Almanya’da UFRS’ye 2005 yılından önce gönüllü olarak geçen şirketlerin olduğunu, Türkiye’de ise Avrupa Birliği uyum yasaları çerçevesinde zorunlu geçişin yaşandığı 2005 yılından sonra şirketlerin finansal tablolarının UFRS’ye uygun hale gelmiş olmasından kaynaklandığını savunmuştur.

Sempozyumun birinci günün sabah oturumunda “1979–2018 Yılları Arasında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumlarında Sunulan Bildirilerin Metodolojilerinin İncelenmesi” konulu üçüncü bildirisini sunan Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünden Mithat Rasgen Muhasebe Eğitim Sempozyumlarının muhasebe alanında yaşanan gelişmeleri ve değişimleri tespit edip, muhasebe eğitimindeki sorunlara yeni çözüm ve öneriler getirerek “muhasebe eğitimi” hakkında birçok bilimsel çalışmanın yapılmasına öncülük ettiğini vurgulamıştır. Buradan yola çıkarak, bildiri sahipleri 1979 yılından günümüze kadar düzenlenen Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nda sunulmuş bildirilerin içerik analizi gerçekleştirmiştir. Mithat Rasgen araştırma kapsamında 433 bildiri incelediklerini söylemiş ve bu bildirileri yıl, konu içerikleri, düzenleyen ev sahibi ve araştırma yöntemi gibi temel sınıflandırmalar altında incelediklerini belirtmiştir.

Araştırmanın bulgularında yıllara göre dağılım incelendiğinde 1990 yılının en fazla bildiri sunulan yıl olduğu görülmüştür. Ev sahiplerine göre sempozyum dağılımında ise sekiz kez Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumunu gerçekleştirerek sempozyuma en fazla ev sahipliği yapan okul İstanbul Üniversitesi olmuştur. Sunulan bildirilerin konularına göre dağılımına bakıldığında ise “muhasebe eğitimi”nin temel konu başlığı olduğu görülmüştür. Bunu takiben “muhasebe uygulamaları” ve “muhasebenin geleceği” konuları sırasıyla en fazla işlenen konular olmuştur. 42 katılımcı ile İstanbul Üniversitesi sempozyuma en çok katılımcı gönderen üniversite olmuştur. Bildirilerin içerik dağılımına bakıldığında ise “muhasebe eğitimi” konusu 254 bildiri ile en fazla çalışılan konu olmuş ve bunu sırasıyla “muhasebe eğitimi ve teknoloji”, “muhasebe eğitimi ve kalite”, “muhasebe eğitimi ve bankacılık” ve “muhasebe eğitimi ve etik” konuları takip etmiştir. Bildirilerde en çok kullanılan araştırma yöntemi ise sunulan 433 bildirinin %62’sinde başvurulmuş olan inceleme yöntemi olmuştur. İnceleme yöntemini ise %19’luk bir oranla anket yöntemi takip etmektedir.

Son olarak Rasgen, son dönemlerde ise teknoloji konusunun sempozyumlarda sürekli olarak işlenen bir konu hale geldiğini ve ileride düzenlenecek olan sempozyumlarda da çokça bahsedileceğini öngörmüştür.

Sempozyumun öğleden sonraki “Orta Doğu ve Batı Avrupa Muhasebe Kültür Dengeleri” konulu ilk bildiriye sunan Prof. Dr. Oktay Güvemli muhasebenin 8.yy ve 18.yy arasındaki gelişimini katılımcılarla paylaşmıştır. Bildirisinde ilk öncesi merdiven yönteminden bahseden Güvemli, Abbasilerin bulmuş olduğu bu yöntemin Osmanlı İmparatorluğu zamanında en mükemmel hali ile kullanıldığını belirtmiştir. Orta Doğu’da hızla gelişim gösteren muhasebenin 1300’lü yıllarda kitapları yazılırken, Batı Avrupa’da ise çift taraflı kayıt sisteminin yeni doğduğuna değinmiştir. Avrupa’daki bu gelişmeleri Luca Pacioli’nin 1494 yazmış olduğu *Summa de Arithmetica Geometria Proportioni e Proportionalita* kitabı-Batıdaki ilk muhasebe kitabı olarak- takip etmiştir. Sunumuna Cenevizlilerin ticaret hayatının muhasebenin gelişimine sağladığı katkıları ile devam eden Güvemli daha sonra Amerika ve Avrupa’da yaşanan gelişmelere değinip, Osmanlı İmparatorluğundaki gelişmelere ağırlık vererek sunumunu sonlandırmıştır.

Sempozyumun birinci günün öğleden sonraki oturumunda “Ticaret Ortaokulları ve Ticaret Liselerinin Cumhuriyetin İlk Kırk Yılındaki Gelişimi (1923-1959)” konulu ilk bildirisini sunan Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinden Prof. Dr. Batuhan Güvemli çalışmalarının amacının 1923-1959 yılları arasındaki sürecin ticaret okulları nezdinde ayrıntılı olarak incelenmesi olduğunu söylemiştir. Ticaret ortaokulları ve liselerinin en kaliteli eğitimlerini 1943-1959 döneminde verdiklerini vurgulamış ancak zaman içerisinde (1959 – 1982) oluşturulan İktisadi ve Ticari İlimler Akademileri ve bağlı okullar işletme ve muhasebe eğitimini Anadolu’ya yaygınlaştırmıştır olduğuna değinmiş, ticaret liselerinin de buna paralel bir düşüş yaşadığına ve giderek ticaret meslek liseleri haline dönüştüğünü savunmuştur.

Sempozyumun birinci günün öğleden sonraki oturumunda “*Ezerskiy’in Muhasebede Önerdiği Üçlü Kayıt Sistemi Üzerine Bir Değerlendirme*” konulu ikinci bildiriye sunan Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesinden Prof. Dr. Yıldız Ayanoğlu, Rus iktisatçı, muhasebeci ve din adamı F.V. Ezerskiy’nin üçlü kayıt yöntemini geliştirme gerekçelerine değinmiş, sistemin özelliklerini örneklerle açıklamış, çift taraflı kayıt yöntemiyle karşılaştırmış ve başarısız olma nedenlerini tartışmıştır. Ayanoğlu, üçlü kayıt sisteminde tüm işlemlerin Kasa, Mevcutlar ve Sermaye olmak üzere üç hesapta izlenmesi sistemin basitliğini, ekonomik işlemlerin artış-azalış şeklinde kaydedilmesi anlaşılabilirliğini ve raporun özet bir biçimde sunulması kolaylığını sağlamakta olduğunu düşünmüştür. Ve üçlü kayıt sisteminin temel avantajının, muhasebe eğitimi olmayan kişiler için anlaşılabilir ve basit olması olduğunu savunmuştur. Bu bağlamda Ezerskiy’in sunduğu muhasebe ilkelerinin: anlaşılabilirlik, özet raporlama, tam açıklama ve doğruluk olduğu belirtilmiştir. Ancak işlemlerin nakit esasında yapılmasından dolayı alacakların ve borçların dikkate alınmaması üçlü kayıt sisteminin en önemli eksikliği olduğu, bir başka problemin ise üretim maliyetinin belirlenmesinde kullanılacak maliyet hesaplarının bu sistemde yer almaması, giderlerin de ödenmedikçe maliyetlere dahil edilmemesi olduğu yine değinilen konular arasında yer almaktadır.

Sempozyumun birinci günün öğleden sonraki oturumunda “*2013-2018 Yılları Arasında Türkiye’de Muhasebe Alanında Yapılan Lisansüstü Tezlerin İncelenmesi*” konulu son bildiriye sunan Türk Hava Kurumu Üniversitesi İşletme Fakültesinden Öğr.Gör. Funda Karaarslanoğlu ülkemizdeki üniversite sayılarının artmasına paralel olarak lisansüstü eğitim programlarının da arttığını ve bunların genel sonucu olarak da bilimsel araştırmaların her gün daha da artarak devam ettiğini vurgulamıştır. Bu bağlamda bildiri sahipleri tarafından son altı yıldaki 67’si doktora, 526’sı yüksek lisans olmak üzere toplamda 623 adet lisansüstü tez incelenmiş ve bu tezlerin çalışma türü, konusu, tez sahibinin cinsiyeti, tezin sahip olduğu üniversite gibi dağılımları ortaya konulmuştur.

Araştırmanın bulgularına göre araştırma kapsamındaki yıllara göre dağılımda 161 adet ile en fazla tezi 2015 yılında ve 46 adet ile en az tezin 2018 yılında hazırlandığı tespit edilmiştir. En fazla yüksek lisans tezi 102 adet ile Okan Üniversitesi tarafından hazırlanmış, bunların 100 tanesi yüksek lisans ve kalan 2 tanesi doktora tezinden oluşmaktadır. Cinsiyetlere göre dağılımda ise yazılan yüksek lisans tezlerinin %34,4’ü kadın ve %60,6’sı erkekler tarafından hazırlanmış ve doktora tezlerinde ise yine benzer bir durumla karşılaşılmış olup, yazılan doktora tezlerinin %33’ü kadınlar %67’i erkekler tarafından hazırlandığı Funda Karaarslanoğlu tarafından belirtilmiştir. Konulara göre dağılımda ise yüksek lisans tezlerinde en çok çalışılan konu %15,1 ile muhasebe uygulamaları olurken, doktora tezlerinde %23,7 ile standartlar en çok çalışılan konu olmuştur. Tezlerin türüne göre dağılım yapıldığında ise muhasebe alanında yüksek lisans tezlerinin %75,5’inin nitel, %24,5’inin ise nicel çalışma olduğu görülmüştür. Doktora tezlerinde yine benzer bir durum görülmüş ve tezlerin %68’inin nitel, %27,9’unun nicel çalışma olduğu tespit edilmiştir.

Bildiri sunumunun sonunda Karaarslanoğlu, doktora tez sayısının yüksek lisans tez sayısından az olmasını akademik çalışma yapanların oranının az olmasından kaynaklandığını vurgulamıştır.

## “BUGÜNÜMÜZ”

Bugünümüz başlığı ile yürütülen ikinci gün programı 21 Nisan günü yine aynı isimli Bugünümüz özel oturumu ile Prof. Dr. Cengiz Erdamar başkanlığında Prof. Dr. Haluk Sumer ve Prof. Dr. Metin Sağmanlı’nın katılımı ile gerçekleştirilmiştir. Sunum içerisinde dijitalleşmenin, günümüz küreselleşen dünyasında işletmelerin yeniden şekillenmelerinde rol oynayan en önemli unsur olarak göze çarptığı belirtilmiştir. Sanal ağ teknolojisinin 2000’li yıllarda yayılması ile birlikte başlayan 4. Sanayi Devrimi’nin yerini, Blockchain’in doğuşu ve getirdikleri ile beraber 5. Sanayi Devrimi’nin almaya hazırlanması; hem muhasebede hem de işletmelerin tüm birimlerinde baş döndürücü hızda bir dijital dönüşümü beraberinde getirdiği belirtilmiş, tüm bunlarla beraber, bilinen birçok tanımın tekrar yapılması gerekliliği öne sürülmüştür. Artık büyük şirketlerin ağır imalat sektöründe faaliyet gösteren; hantal aktif büyüklüklerine sahip değil; bilanço aktiflerinin nispeten çok daha duru; fakat oldukça derin know-how’a sahip start-up’lar olduğu saptanmıştır.

Dijitalleşmenin bu denli hızlı gelişimi, beraberinde birçok soru işaretini de getirmektedir. Bunların en başında ise, gündemi de bir süredir meşgul etmekte olan; “meslekler gelecekte ne ile karşılaşacak?” sorusu gelmektedir. Konuyla ilgili olarak,



2013 yılında Frey ve Osborn tarafından yapılan araştırma sonuçlarına göre, birebir insan ilişkilerine dayalı mesleklerin kaybolma ihtimallerinin daha düşük görüldüğü bildirilmiştir. Buna mukabil, muhasebe elemanları ve denetçilerin yerlerini bilgisayarların alma ihtimali %94 olarak saptanmıştır. Tüm bunların, kamuoyunu da kutuplara ayırmakta olduğu ve bir ikilem yarattığı kanısı dile getirilmiştir. Hakim olan bir görüşün, makalenin sonucunu destekler nitelikte olup, tüm bu akışı bilgisayarların ve yapay zekanın yürütebileceğini ileri sürerken; diğer bir görüşün ise muhasebe mesleği için bilgisayarların insanın yerini tutamayacağını savunmakta olduğu belirtilmiştir. Bu noktada bizlerce dikkat çekilmesi gereken durumun, dijital dönüşümün muhasebe mesleğine ilişkin bazı meslek gruplarının yerini alacağı; fakat bunun yanı sıra sistemi denetlemekle yükümlü yeni meslek gruplarının ortaya çıkmasının kaçınılmaz olacağı olarak dile getirilmiştir. Ayrıca günümüzde bu anlamda denetim mesleğinde ön plana çıkan CISA yani “Sertifikalı Bilgi Sistemleri Denetçisi” unvanının, konuyu özetlemek adına güzel bir emsal teşkil ettiği bildirilmiştir.

Günün ikinci oturumu *Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu* üzerine gerçekleştirilmiştir. Bu oturumun Başkanlığı: Prof. Dr. Cemal İbiş tarafından üstlenilmiştir. Oturumda toplam üç bildiri sunulmuştur: Bu oturumun ilk bildirisi olan “*Dijital Bir Dünyada Muhasebenin Dönüşümü ve Yeni Eğilimler: Bulut ve Sosyal Medya*” başlıklı bildiri Doç. Dr. Şebnem Yaşar tarafından sunulmuştur. Bildiride gelecekte model alınacak bir işletme dönüşüm yapısı üzerinde durularak, bu dönüşümün temel yapı taşları olan bulut iletişimi ve sosyal ağların katkıları tartışılmıştır. Web tabanlı bulut ağlarının gelecekte tüm dünya üzerinde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin bir bütün haline gelerek karşılıklı iletişim ve etkileşim kurabilme yeteneğine sahip yeni yapıları oluşturma potansiyeli de bildiri sunumunda ele alınan bir başka tartışma unsuru olmuştur. Bu gelişmelerin sonucu olarak günümüzde muhasebecilerin kendilerini gelişen bu sürece nasıl adapte etmeleri gerektiğine dair bulguların saptanması ve sunumu ile bildirinin genel amaçları özetlenmiş ve bu doğrultuda muhasebe mesleği mensuplarının süreçteki rolleri tartışılarak bildiri sunumu tamamlanmıştır.

Oturumun devam eden bölümünde Dr. Öğretim Üyesi Burak Özdoğan ve Araştırma Görevlisi Batuhan F. Mollaoğulları tarafından hazırlanan “*Muhasebe Eğitiminde Yetkinlik Arayışı: Uluslararası Eğitim Standartları ve Türkiye’de Muhasebe Eğitimi*” başlıklı bildiri sunulmuştur. Bildirinin ana problem olgusu değişen ve gelişen ekonomik çevre içerisinde Türkiye’de gerçekleştirilen muhasebe uygulamalarının muhasebe bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını yeterli ölçüde karşılayabilecek kaliteye sahip olup olmadığı olmuştur. Bu çalışma ile “*2 No’lu Uluslararası Eğitim Standardı*” kapsamında belirlenen “*teknik yetkinliklere ve bu yetkinliklerin göstergesi olarak yayımlanan öğrenme çıktıları*” ile Türkiye’deki üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin uyumluluğu irdelenmiştir. Araştırma probleminin analizi için 4 üniversite içerisinde bir çalışma yapıldığına değinilerek, çalışma sonuçlarının sunumu ile bildiri tamamlanmıştır. Bu sonuçlar dahilinde, Türkiye’de mevcut eğitim sisteminde farklı muhasebe programlarının mesleki yeterliliğe sahip bireyler yetiştirme potansiyelleri değerlendirilmiş, ders içeriklerinde bir yeniden gözden geçirme ihtiyacının mevcudiyeti belirtilerek bildiri sunumu tamamlanmıştır.

Oturumun son bildirisi olan “*Muhasebe Eğitim Sürecinde Gereksinimler*” başlıklı bildiri Dr. Öğretim Üyesi Birsal Sabuncu’nun sunumu ile gerçekleştirilmiştir. Bildirinin giriş bölümünde Türkiye’deki mevcut muhasebe sisteminin durumu ve gereksinimlerinin neler olduğu konusu irdelenmiş, takip eden kısımda literatürde bugüne kadar yapılan çalışmaların sonuçlarına değinilmiştir. Bu kısmın akabinde bildiri muhasebe eğitime ilişkin uluslararası eğitim standartlarının gereklerinin sunumu ile devam etmiş, bu gereksinimlerin belirlenmesinin ardından ülkemizdeki mevcut durumun bu ihtiyaçlarla olan örtüşümü ve sapmalarının incelenmesi gerçekleştirilmiştir. Bildiri sonuç kısmında “*globalleşen dünya içinde muhasebe eğitimi ve muhasebe mesleği mensuplarının kendini güncelleme ihtiyacının ülkemiz içindeki önemi*” tekrarlanmış ve bildiri bu ihtiyaçların sunumu ile tamamlanmıştır.

İkinci oturumun ardından gerçekleştirilen, “*Muhasebe Eğitiminde Sınıf İçi Simülasyon Eğitimi*” sempozyumun en eğlenceli ve ilgi uyandıran kısımlarından biri olarak dikkat çekmiştir. Prof. Dr. Süleyman Yükçü tarafından hazırlanan simülasyon sunumu için bir de (biz) araştırma görevlilerinin katılımıyla gerçekleştirilen bir prova bir gün öncesinde tamamlanmıştır. Bu provanın ardından sunum ikinci günde gerçekleştirilmiştir. Bildirinin (biz) araştırma görevlileri için önemi de ayrıca onun bir parçası haline gelmemiz olmuştur. Muhtemelen katılan tüm araştırma görevlileri için böylesi bir deneyim bir ilk olarak yaşanmıştır. Simülasyon eğitimi Prof. Dr. Süleyman Yükçü’nün renkli anlatımı ve katılan araştırma görevlilerinin maliyet unsurlarının birer parçası olması ile bir temsil şeklinde izleyenlere sunulmuştur. Burada ayrıca maliyet yöntemlerinin

sınıf içinde bu tarz bir simülasyon modeli ile sunulması sonucunda eğitimde alınacak ek faydanın artırılması ve gerçek hayatta fabrika ortamına giderek, maliyet muhasebesi unsurlarını yerinde gözlemlene imkanı bulamayan öğrencilere bir ölçüde gerçek hayat ortamının bir yansımalarının oluşumu hedeflendiği bildirilmiştir. Bu bildiri de atlanılmaması gereken bir başka nokta da kıdemli hocaların da sunumda katılımcı olarak yer almış olmalarıdır. İzleyenlerle de aktif etkileşimin olduğu bu bildiri, sempozyumun ikinci gününde en uzun geçmesine karşın en çok ilgi gören bildirilerden biri olarak gerçekleştirilmiştir...

Takip eden oturum Prof. Dr. Ahmet Vecdi Can başkanlığında üç adet bildiri sunumu ile sürmüştür. Bu bildirilerden ilki olan *“Türkiye’deki Üniversitelerin Muhasebe Eğitimi Açısından İncelenmesi”* başlıklı bildiri Doç. Dr. Mustafa Gürol Durak, Dr. Öğretim Üyesi Ece Acar ve Dr. Öğretim Üyesi Bengü Yardımcı tarafından hazırlanmış, bildiri Dr. Öğretim Üyesi. Bengü Yardımcı tarafından sunulmuştur. Çalışmanın amacı Türkiye’de üniversitelerde verilen muhasebe eğitiminin içerik açısından incelenmesi olarak açıklanmıştır. Bu amaçla çalışmada 2018 yılı itibarıyla faaliyette bulunan 206 üniversitenin lisans eğitimi programında bulunan derslerin içeriği incelenmiş ve söz konusu ders içeriklerinin geliştirilmesi ve düzenlenmesinde muhasebe eğitimi sempozyumlarında sunulan konuların katkıları irdelenmiştir. Sunumda devlet ve vakıf üniversitelerinin ayrı ayrı tahlilinin gerçekleştirildiği bilgisine yer verilmiştir. Araştırmanın sonuç kısmında elde edilen tüm bulgular tablolar halinde sunulmuş ve farklı üniversitelerdeki müfredat içerikleri, programa alınma sıklıkları ve muhasebe eğitimi sempozyumunda yer bulma sıklığı açısından bu tablolar yardımcı ile mukayese edilmiş, böylelikle bildiri sunumu tamamlanmıştır.

Bu oturumdaki ikinci bildiri ise Öğretim Görevlisi Tolga Yeşil tarafından hazırlanıp sunulmuştur. *“Yönetim Muhasebesi Eğitiminde Standart Maliyet Yöntemi ve Doğrusal Programlama İlişkisi”* başlıklı bildiri, yönetim muhasebesi alanında kullanılan istatistiksel tekniklerden biri olan doğrusal programlamanın, standart bir maliyet oluşturmada kullanım kapasitesini değerlendirmiştir. Bildiri de literatürde uygulanan farklı çalışmaların sonuçlarına da yer verilmiştir. Bildirinin devam eden kısmında dinleyiciler doğrusal programlama ve standart maliyet sistemleri hakkında bilgilendirilmiştir. Müteakiben bildiri sonuç bölümünde standart maliyet sistemi ve doğrusal programlamanın temel kesişim noktasının, yönetsel süreçlerde karar alma aşaması olduğu vurgusu yapılmıştır. Son bölümde çalışmanın bu haliyle yeni çalışmalara ışık tutma amacının bulunduğu bilgisine yer verilerek bildiri sonuçlandırılmıştır.

Bu oturumun son bildirisi *“Lisans Düzeyinde Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Öğrenme Stilllerinin Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma”* başlığı ile sunulmuştur. Bildiri sahipleri Dr. Öğretim Üyesi Büşra Tosunoğlu, Doç. Dr. Selim Cengiz, Zafer Anadolu olarak belirtilmiştir. Bildiri sunumu Zafer Anadolu tarafından gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın amacı *“muhasebe eğitimi alan öğrencilerin genellikle hangi öğrenme stiline sahip olduğu ve öğrenme stillerinin öğrencilerin demografik özelliklerine göre farklılaşıp farklılaşmadığının araştırılması”* olarak belirtilmiştir. Çalışmada dört adet hipotez değerlendirmesinin gerçekleştirildiği belirtilmiştir. Bu hipotezlerin tahlili için Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi bünyesinde eğitim gören 126 öğrenci ile yapılan anketin sonuçlarının irdelendiği bildirinin giriş kısmında belirtilmiştir. Bildiri de kullanılan araştırma yöntemleri ve anketlerin uygulandığı araştırma örnekleminin incelenmesi ve buna dair bilgiler bildiri de ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu veriler içinde katılımcıların cinsiyet, yaş, bölüm, sınıf, not ortalaması vb. yer almıştır. Bu veriler sunum içinde tablolar yardımıyla görseller yardımıyla analiz edilmiştir. Araştırmanın sonuç kısmında öğrencilerin farklı öğrenme stilleri yüzdeler halinde sunulmuş ve demografik özelliklerine göre oluşturulan hipotezlerin doğruluğu tartışılarak bildiri sunumu sonlandırılmıştır.

Bu oturumun sonrasında verilen bir aranın ardından bugünümüz oturumları 3. Oturum ile devam etmiştir. Prof. Dr. Selahattin Karabınar başkanlığında açılan oturumun ana başlığı: *“Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu”* olarak belirlenmiştir. Bu başlık altında ilk sunum Dr. Öğr. Üyesi Anıl Gacar tarafından gerçekleştirilmiştir. Bildirinin başlığı: *“Fakültelerdeki İşletme Bölümlerinde Verilen Finansal Muhasebe Derslerinin İçerik ve Kapsam Yönünden Değerlendirilmesi: Devlet ve Vakıf Üniversiteleri Üzerine Bir Araştırma”* olarak açıklanmıştır. Çalışmanın ana temasının Türkiye’de finansal muhasebe alanında verilen derslerin tahlili olduğunun belirtilmesinin ardından, bu değerlemenin yapılmasında Bologna Kriterlerinin çalışmada yol gösterici olduğu vurgulanmıştır. Avrupa ülkelerinin yükseköğretim alanında ortak bir çatı etrafında toplanması ve belli standartlar geliştirilmesi yönündeki çabalar sonucunda ortaya çıkan



Bologna sürecinin, “*artan bilimsel ve teknolojik gelişmeler doğrultusunda üniversitelerin daha nitelikli bireyler yetiştirmesini hedefleyen bir süreç*” olarak tanımlandığı bilgisine yer verilmiştir. Bu kapsamda IAESB tarafından yayımlanan standartların sunumuna yer verilmiştir. Bu standartların değerlendirilmesinde 129 devlet, 72 vakıf olmak üzere toplam 201 üniversitenin Bologna ölçütlerine göre hazırlanmış ders içeriklerinin tarandığı bilgisi verilmiş, yapılan içerik analizinin sonuçlarının bildirilmesi ile araştırma sunumu sonlandırılmıştır.

Takip eden sunumun başlığı benzer şekilde “*Türkiye’de Muhasebe Eğitimi: Lisans Müfredatlarının İncelenmesi*” olmuştur. Çalışma Dr. Öğr. Üyesi Büşra Tosunoğlu tarafından sunulmuştur. Giriş bölümünde çalışmanın amacının Türkiye’de muhasebe eğitiminin ve ders müfredatlarının incelenmesi olduğu belirtilmiştir. Bu amaçla çalışma Türkiye’de devlet ve vakıf üniversitelerinde müfredatta bulunan muhasebe derslerini doküman inceleme yöntemiyle taramıştır. Ayrıca çalışmada muhasebe meslek mensuplarıyla görüşmelere de yer verildiği sunumda belirtilmiştir. Yapılan tüm bu çalışmalar neticesinde bildiri sonunda muhasebe eğitimi için bir gelişim modeli önerilmiştir.

Oturumun üçüncü bildirisinde ise “*Türkiye’de Muhasebe ve Muhasebe - Finansman Doktora Programlarındaki Derslere Yönelik Mevcut Durum Analizi ve Bir Model Önerisi*” başlıklı bildiri Mustafa Oğuz tarafından sunulmuştur. Sunumun ilk kısmında Türkiye’de Muhasebe Finansman alanında mevcut olan doktora programlarının içeriği, hâlihazırdaki durumu ve bu programların içeriklerinin çeşitli avantaj ve dezavantajlarının üzerinde durulmuştur. Buna bağlı olarak müfredat içeriklerinin bir değerlemesinin yapılması ihtiyacı olduğu fikri ortaya atılmıştır. Bir kıyaslama yapılabilmesi için önceki bildirilerle benzer şekilde Eğitim Standartları içeriği üzerinde durulmuştur. Bu kriterlerin değerlendirilmesi için, Türkiye’deki üniversiteler içindeki programların kalitesinin yabancı üniversitelerle karşılaştırılması ile elde edilen sonuçlar tablolar halinde sunulmuştur.

Bu otumdaki son bildiri ise yine Türkiye’deki üniversiteler içindeki muhasebe eğitiminin bir değerlemesi yapılmış ancak bu kez özellikli bir araştırma alanı olarak TR 33 bölgesi seçilmiştir. “*2019’da Türkiye’nin Muhasebe Eğitimi ve Uygulamalarındaki Konumu ve TR 33 Bölgesinde Bir Uygulama*” başlıklı bildiri Dr. Öğr. Üyesi İsmail Aydemir tarafından sunulmuştur. TR33 Bölgesi “*Uşak, Manisa, Kütahya ve Afyon*” illerini kapsadığı bilgisinin verilmesinin ardından çalışma amacı olarak 2019’da “*Türkiye’nin maliyet ve yönetim muhasebesi eğitimi ve uygulamalarında, bütçe çalışmaları ve uygulamalarında, ne konumda olduğunun ortaya konması hedefi*” açıklanmıştır. Yönetimsel süreçlerin açıklanabilmesi için grafik sunumlarından yararlanılmıştır. Araştırmada veri toplama tekniği olarak anket ve mülakat yöntemlerinden yararlanılmıştır. Bildiri sonuç kısmında araştırma sonucunda elde edilen veriler analiz edilerek uygulamalı muhasebe eğitimi konusunda mevcut eksiklikler ve bunların çözümüne dair öneriler sunulmuştur. Bu bildirin ardından Prof. Dr. Fatih Coşkun Ertaş tarafından “*Hayatın Renkleri Fotoğraf Sunumu*” gerçekleştirilmiştir.

Günün son oturumu “*Türkiye’de Muhasebe Eğitiminin Mevcut Durumu*” başlığı ile Oturum Başkanı Prof. Dr. Ümmühan Aslan tarafından yürütülmüştür. Oturumun ilk bildirisini: “*Proje Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Bütçesiz Yönetim Örneği: Çevik Model*” olmuştur. Bildiri sahipleri Hüseyin Yeşil, Prof. Dr. Figen Öker Türüdüoğlu, Dr. Öğr. Üyesi Hümeysra Adıgüzel olarak açıklanmıştır. Bildiri sunum girişinde yönetim faaliyetlerinde amaçlara ulaşmada etkili olan çeşitli fonksiyonlar üzerinde durulmuştur. Bu fonksiyonların sağlıklı işlemesi için yönetim faaliyetlerinde bütçelerin yeri ve önemi vurgulanmıştır. Ancak son yıllarda bazı araştırmacıların ve uygulayıcıların, bütçelerin, günümüz organizasyonlarının hızla değişen iş ihtiyaçlarına cevap verme konusunda yetersiz kaldıklarını öne sürdükleri belirtilmiş ve “*Bütçesiz Yönetim*” anlayışının bu sebeple ortaya çıktığı belirtilmiştir. Yönetim muhasebesi alanında yapılan bu tartışmaların proje yönetimi alanına da yansmasıyla, yazılım geliştirme programlarının yönetiminde kullanılan geleneksel yöntemler üzerine başlatılan sorgulamaların sonucu olarak çalışmada iki farklı sistem olan: “*Şelale*” adı verilen geleneksel bir yöntem ile *Geleneksel yöntemin eksik taraflarını ortadan kaldırmak için “Çevik”* adı verilen yeni bir yazılım geliştirme yaklaşımının karşılaştırılması yapılmıştır. Sistemlere ilişkin getirilen açıklamalar sonucunda bu çalışma ile bütçesiz yönetim ile çevik yazılım geliştirme modeli arasındaki kavramsal benzerliklerin açıklığa kavuşturulduğu önerisi bildiri sonuç bölümünde açıklanmıştır.

Oturumun ikinci bildirisini “*Muhasebe Eğitiminde Altı Şapka Düşünme Tekniğinin Kullanılması*” başlığıyla Mehmet Günlük tarafından sunulmuştur. Çalışmada, “*bir yaratıcı düşünmeyi geliştirme etkinliği olan “Altı Şapka Düşünme Tekniğinin”* muhasebe eğitiminde kullanılması ele alınmıştır. Bu tekniğin ayrıntılı anlatımından önce muhasebe eğitiminin gereklilikleri

üzerinde durularak, günümüzde mevcut eğitim sistemlerinin eksiklikleri tartışılmıştır. Bu eksikliklerin belirtilmesinin ardından Eğitimde Yaratıcı Düşünme ve 6 Şapka Düşünme Tekniği ile öğrencilere kazandırılması gereken eleştirel düşünme becerisinin uygulanabileceği alanlar belirtilmiştir. Araştırma sonuç bölümünde bu tekniğin muhasebe eğitiminde uygulanması sonucu elde edilen kazanımların neler olabileceği sorusu irdelenmiş, bu sorunun potansiyel cevaplarının neler olabileceği cevaplandırılarak bildiri sunumu sonlandırılmıştır.

Bu oturumun “Muhasebe Eğitimi Alan Lisans ve Ön lisans Mezunlarının İşletmelerin Beklentileri Açısından Değerlendirilmesi: Literatür Araştırması” başlıklı son bildirisi Tuğba Dölen ve Aydın Karapınar tarafından hazırlanmıştır. Araştırmada, muhasebe eğitimi alan lisans ve ön lisans mezunlarının işverenlerin bakış açılarından değerlendirilmesine yönelik son on yıldır yayınlanmış tüm makalelerin incelenmesi ve analiz edilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Bunun için 2008-2018 yılları arasında yayınlanan çalışmaların sonuçları irdelenmiştir. Araştırma sonuçlarının sunumunda, çeşitli alanlarda bulunan yöneticilerin muhasebe meslek mensuplarından beklentileri sınıflandırılarak tablolar yardımıyla açıklanmıştır. Sonuç olarak üniversitelerde verilen eğitimin, sektörün ihtiyaç ve beklentilerini karşılayacak nitelikte mezunlar yetiştirme görevini en iyi şekilde yerine getirecek düzeyde yeniden yapılandırılması gerektiği vurgulanmıştır. Böylelikle gün içinde gerçekleştirilen oturumlar sonlandırılmıştır...

Gün sonunda gerçekleştirilen kıdemli hocalarla sohbet akşamı da ikinci günü sempozyumun en canlı günlerinden biri yapan bir başka kısım olmuştur. Burada kıdemli hocalar geçmiş tecrübe ve bilgilerini paylaşarak, Türkiye’de muhasebe eğitimindeki eksiklikleri ve gereksinimleri çeşitli yönleriyle ele almışlardır. Bu ciddi hava daha sonra yerini daha canlı ve ilgi çekici bir tartışma ve eski günleri yâd etme atmosferine bırakmıştır. Bu gecenin en önemli kazanımı belki de muhasebe eğitimindeki önemli bir alan olan para politikaları ve bunların nasıl idame edileceği konusu üzerine yapılan tartışma olmuştur. Bunun yanında tıpkı muhasebe eğitiminde simülasyon eğitimi bildirisi gibi bu bölüm de dinleyicilerin aktif olarak katılımcı haline geldiği ve böylelikle daha fazla ilgi çeken ve hatırdı kalıcı bir etkinlik olarak gerçekleştirilmiştir.



1979 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü’nün başlattığı ilk sempozyumda da oturumlar bir 20 Nisan günü başlamıştı. Sempozyum posterini, Muhasebe Enstitüsü’nce “bir fincan kahvenin kırk yıl hatırı vardır” deyişinden esinlenerek dizayn edilmişti.

## “HAYALLERİMİZ”

38. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu'nun son günü olan üçüncü gününde Hayallerimiz temalı gerçekleştirilen Geleceğimiz Özel Oturumunda Prof. Dr. Ahmet Yüksel başkanlığında araştırma görevlileri olan Dr. Sinem Ateş, Nevzat Güngör ve Destan Halit Akbulut tarafından 'Araştırma Görevlileri Paneli' gerçekleştirilmiştir.

Panelde ilk olarak Dr. Sinem Ateş tarafından araştırma görevlilerinin görev tanımlarının net olmaması dolayısıyla araştırma görevlilerinin görevleri içine girebilecek sorumluluklara ve girmemesi gereken sorumluluklara akademik birimlerde hangi ilgili yöneticinin karar vereceğine vurgu yapmış ve bununla beraber araştırma görevlilerinin asli görevi olan araştırma yapmak yerine çeşitli sekreteryaya görevlerini yerine getirmesinin araştırma görevlilerinin çok fazla sorumluluk altına girerek işine karşı içsel ve dışsal olarak olumsuz koşullanmasına neden olacağına dikkat çekmiştir.

Dr. Sinem Ateş'in ardından söz alan araştırma görevlisi Nevzat Güngör ise bilimsel araştırmalar konusunda YÖK ve TÜBİTAK'ın öncelikli alanlarında muhasebenin bir bilim dalı olarak yer almamasının dezavantajlarından bahsetmiş ve muhasebe eğitimi için gerekli yurt dışı desteklerinin bulunmasının güçlüğüne değinmiştir. Ayrıca sektör deneyimi açısından araştırma görevlilerinin donatılması gerektiğini ve buna dair projelerin gerçekleştirilmesinin öneminden, dijitalleşme ile araştırma görevlilerine düşen sorumluluğun arttığından ve çeşitli teknolojik eğitimlerle de araştırma görevlilerinin yetkinliklerinin artırılması gerektiğine dikkat çekmiştir.

Nevzat Güngör'ün ardından söz alan araştırma görevlisi Destan Halit Akbulut ise akademilerdeki araştırmaların niteliğini artırmak, akademik değişimleri kolaylaştırmak ve diplomaların ve ünvanların karşılaştırılabilirliğine yardımcı olmak ve başka bir çok faydası olan akreditasyonun üniversiteler için gerekliliğinden bahsetmiş ve araştırma görevlilerinin araştırma yetkinliği dışında iyi bir eğitimci yetkinliğine de sahip olması açısından formasyon eğitimi almalarının büyük fayda sağlayacağına dikkat çekmiştir.

Araştırma Görevlileri Paneli'nin ardından Türkiye'de Muhasebenin ve Muhasebe Eğitiminin Geleceği teması altında iki oturum gerçekleşmiş ve her oturumda 3'er bildiri sunulmuştur.

İlk oturum Prof. Dr. Semra Öncü başkanlığında yürütülen “Türkiye’de İç Denetimin Dünü, Bugünü ve Yarını: TİDE’nin İç Denetimin Gelişimi ve Geleceğindeki Rolü” başlıklı ilk bildiri TİDE Yönetim Kurulu Üyesi ve Uğur Okulları İç Denetim Müdürü olan Ethem Yenigün tarafından sunulmuştur. Bildiride küreselleşme ve teknolojik dönüşümlerle gerçekleşen hızlı değişim ve artan risklerin iç denetime olan ihtiyacı artırmasıyla birlikte iç denetim alanında da değişimlerin yaşanmasını zorunlu kıldığından bahsedilmiş ve iç denetimin bu değişimin içerisinde yer alabilmesi için yeni ve bütüncül bir yaklaşımla küresel temelde tasarlanarak geliştirilmesi gerektiğine vurgu yapılmıştır. Ethem Yenigün, bu değişimde TİDE’nin önemli bir rolü olacağından ve iç denetim anlayışının günümüzdeki noktaya gelmesinde TİDE tarafından gerçekleştirilen faaliyetlerin öneminden bahsetmiş, TİDE’nin hem ulusal hem de uluslararası alanda dönüşüme liderlik edebilecek faaliyetleri, kurumsal yapısı ve yarattığı değerler ile iç denetimin dönüşümüne liderlik yapabileceğine ve diğer örgüt ve enstitülere bu konuda örnek olacağına dikkat çekmiştir.

İlk oturumun ikinci bildirisi olan “Z Kuşağının Muhasebe Eğitimi: Muhasebe 4.0” başlıklı bildiri Dr. Şafak Ağdeniz tarafından sunulmuştur. Bu bildiride günümüzde yaşanan dijital dönüşümün hayatımızın her alanını etkilediği gibi muhasebe mesleğine ve öğrencilerine olan etkilerinden de yola çıkarak nasıl bir muhasebe eğitimi verilmesi gerektiğine odaklanılmıştır. Bununla beraber dijitalleşme ile iç içe doğan Z kuşağının yine bu dijitalleşmenin içerisinde var olduğu bir muhasebe eğitimine ihtiyaç duyduğuna dikkat çekilerek muhasebe eğitiminin verilmesinde çeşitli değişikliklerin ve gelişmelerin takip edilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır. Yeni bir müfredat önerisi ile birlikte birçok öneri sunulmuş ancak saha araştırması yapılmamıştır.

İlk oturumun üçüncü bildirisi olan “Muhasebe Eğitiminde Yeni Teknolojiler: Hologram Tekniği” başlıklı bildiri Prof. Dr. Süleyman Uyar tarafından sunulmuştur. Bu bildiride bilgi ve iletişim teknolojilerindeki gelişmelerin eğitim alanında geleneksel eğitim yöntemlerinin terk edilerek yeni yöntemlerin eğitim sürecinde var olmasına imkan sağladığından bahsedilmiştir. Bu yeni eğitim tekniklerinden biri olan hologram tekniğinin yeni eğitim yöntemlerinden olan uzaktan

eğitim ve e-eğitim gibi yöntemleri zayıfladığında ön plana çıkacağına dikkat çekilmiş ve hologram teknolojisinin muhasebe eğitiminde kullanılmasıyla muhasebe eğitimine kazandıracağı avantajlara vurgu yapılmıştır.

İkinci oturum Prof. Dr. Dursun Arıkboğa başkanlığında yürütülen “Günümüz Muhasebe ve Denetim Eğitimi Perspektifinden Geleceğin Denetim Anlayışına Bakış: Karşılaştırmalı Bir Araştırma” başlıklı ilk bildiri Dr. Öğretim Üyesi Mahmut Sami Öztürk tarafından sunulmuştur. Bu bildiride gelecekteki denetim uygulamaları temelinde öğrencilerin ve denetçilerin muhasebe ve denetim konusundaki algı seviyeleri ölçülmeye çalışılmış ve benzer görüşlere sahip oldukları dikkat çekmiştir. Ayrıca öğrencilerin ve denetçilerin görüşlerinin dijital çağa uyum sağlayacak bir muhasebe eğitim sisteminin oluşturulması amacıyla programlama dillerinin, yazılımların, paket programların vb. müfredatlara eklenmesi ve gerekli eğitimlerin meslek mensuplarına biran önce verilmesinin gerekli olduğu ortaya çıkarılmıştır.

İkinci oturumun ikinci bildirisini olan “Endüstriyel 4.0’te Muhasebeci ve Muhasebe” başlıklı bildiri Doç. Dr. İpek Türker tarafından sunulmuştur. Bu bildiride bilgi teknolojileri ve bilgiye erişimin yöntemlerinin sürekli olarak değişmesinin kaçınılmaz olarak muhasebeyi ve muhasebe mesleğini icra eden muhasebecileri etkilediğinden bahsedilmiş, endüstri 4.0 içinde muhasebe mesleğinin gelişimi, meslek kalitesi ve meslek mensubunun değerindeki artış üzerinden incelenmiştir. Teknolojik gelişmelerin zaman açısından sağladığı maliyet faydasını muhasebe içerisinde de görmek ve kullanmak her ne kadar isteniyor ve uygulamaya çalışılıyor olsa da big data, blockchain, bulut sistemlerine muhasebe mesleğinin sonunu getireceği yargısıyla yaklaşılmasının doğru bir bakış açısı olmadığı, insanoğlunun deneyimle elde ettiği bilginin makinelerden, yapay zekalardan daha değerli ve kullanışlı olduğuna vurgu yapılmıştır.

İlk oturumun üçüncü bildirisini olan Muhasebe Mesleği’ nin Geleceği ve Gelecek İçin Öğrenme Metodları başlıklı bildiri ACCA Türkiye Başkanı Filiz Demiröz tarafından sunulmuştur. Filiz Demiröz muhasebe mesleğinin gelecekte nasıl yürütüleceğine, muhasebeyi öğrenmek ve öğretebilmek için gelecekte sahip olunması gereken yetkinliklere dikkat çekerek şimdiden geleceğe ilişkin hazırlıklar yaparak teknolojiyi ve değişimi hayatımızın ayrılmaz bir parçası olarak devam etmemiz gerektiğini vurgulamıştır.

Bildiri sunumlarının ardından gerçekleşen Kapanış Paneli Prof. Dr. Mehmet Emin Arat başkanlığında Mikro Yazılım Genel Müdürü Alpaslan Tomuş, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu Uzmanı Fatih Selçuk, Prof. Dr. İdil Kaya ve Prof. Dr. Ülkü Ergun’un konuşmalarıyla devam etmiştir. Bu konuşmaların bulunduğu ortak payda, muhasebe eğitiminde ve muhasebe mesleğinin yürütülmesinde teknolojik değişimleri göz ardı etmeden, değişime ayak uydurarak yeni yöntem ve tekniklerle muhasebenin de gelişimine ortak olunması gerektiğidir.

38. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu’nun kapanış konuşması Muhasebe Enstitüsü Müdürü Göksel Yücel tarafından yapılmış ve muhasebe eğitimi sempozyumunun 40. yılına dikkat çekerek tüm muhasebe dünyasına bu geleneği sürdürdükleri için teşekkür etmiş ve Sempozyum Kurulu üyelerine, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı öğretim kadrosuna ve geçmişte Muhasebe Enstitüsüne emek veren Dr. Tülay Aner’e, Prof. Dr. Peyami Çarıkçioğlu’na, Prof. Dr. Ahmet Yüksel’e, Prof. Dr. Cengiz Erdamar’a ve Prof. Dr. Mustafa A. Aysan’a şükranlarını sunmuştur.

39. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumunu üstlenen Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Rektör Yardımcısı Prof. Dr. Durmuş Acar sahneye davet edilerek muhasebe eğitimi sempozyumlarını başlatan Prof. Dr. Mustafa A. Aysan tarafından sempozyum bayrağı teslim edilmiş ve hatıra fotoğrafının ardından sempozyum sona ermiştir.

## 2. Sonuç

1979 yılında yapılan sempozyumda kimlerin acı kahve içtiğini bilmesek de içilen acı kahvelerin kırk yıllık hatırımını 2019 yılında Denizli’de görmek, Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumunun akademik hayatımızda ne kadar önemli olduğunu göstermesi bakımından önemlidir. Sempozyumun kırkıncı yılında ülkemizin değişik coğrafyalarından 200’ün üzerinde katılımcı ile düzenlenmiş olması bu sempozyumun köklerinin ne kadar sağlam atıldığının bir göstergesi olsa gerektir. Sempozyuma katılan çok sayıda genç akademisyenin varlığı da Türkiye Muhasebe Eğitim Sempozyumları için nice kırk yıllarının olacağını gösteren bir ışık olmuştur.

**Finansal Destek:** Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamışlardır.

### ***Kaynakça***

Kırk Yılın Muhasebesi ve Yeni Hayallerimiz, Sempozyum Bildiri Kitabı, XXXVIII. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, 19-23 Nisan 2019.



## İÇİNDEKİLER / CONTENTS

### Yeni Sayımızı Sunarken

**Türkiye’de Muhasebe Mesleğinin Geleceği / Future of the Accounting Profession in Turkey**  
*Mustafa A. AYSAN*

**Sanayi Devrimi Sonrası Avrupa ve Amerika’da Ticaret Eğitimi / Business Education in Europe and in the United States after the Industrial Revolution**  
*Sabri Burak ARZOVA*

**KGK İnceleme Raporları Çerçevesinde Türkiye’de Denetim Kalitesi / Audit Quality in Turkey on the Basis of KGK Inspection Reports**  
*Turgay SAKİN*

**Dijitalleşme Işığında Muhasebe Mesleğinin Geleceği / The Future of the Accounting Profession in the Light of Digitalization**  
*Mahmut YARDIMCIOĞLU, Murat KARAHAN, Ali YÖRÜK*

**Özkaynağa Dayalı ve Nakde Dayalı Hisse Bazlı Ödemelerin Finansal Performansa Etkileri / Impacts of Equity Settled and Cash Settled Share-based Payments on Financial Performance**  
*Çağrı Aksoy HAZİR*

**İşletmelerde Kurumsal Risk Yönetimi ve İç Denetime Farklı Bir Bakış Açısı: 5S Uygulaması / A Different Perspective of Enterprise Risk Management and Internal Audit in Companies: 5S Implementation**  
*Serdan ÖNER, Burcu ADİLOĞLU*

**Üniversite Öğrencilerinin İntihal Algısı / Plagiarism Perception of University Students**  
*Kevser TOPÇU, Havva HİDAYET GÜRER*

**An Assessment on Plagiarism Policies of Journals / Akademik Dergilerin İntihal Politikaları Üzerine Bir Değerlendirme**  
*Yasemin AKGÜL, Merve DİKİCİOĞLU, Sheikh Nazmul HUDA*

**2018 Yılında Ortada Kâr mı Var, Yoksa Zarar mı?: Türk Hava Yolları Vak’ası / What is The Annual Result of 2018: Income or Loss? The Case of Turkish Airlines**  
*Burcu ADİLOĞLU, Göksel YÜCEL*

**40. Yılında Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu / 40<sup>th</sup> Year of Accounting Education Symposium of Turkey**  
*Duygu HAS, Ceren DİNÇEL, Hande KAYGUSUZUĞLU*

ISSN 2602-3202



İstanbul Üniversitesi  
İşletme Fakültesi

**MUHASEBE ENSTİTÜSÜ**

<http://muhasebe.istanbul.edu.tr>

<https://www.facebook.com/muhasebe.enstitusu>

<https://www.linkedin.com/in/muhasebe-enstitusu>