

Bu derginin tüm telif hakları
Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na Aittir.

ISSN 1308-3740

Bu dergide ileri sürülen fikirler makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler ASMMMO'nun görüşlerini yansıtmaz.

MUVU Dergisi, EBSCOHOST Business Source Complete uluslararası alan
indeksinde taranan, yılda üç defa yayınlanan,
akademik ve hakemli bir dergidir.

Makale gönderme adresi
muvu@asmmmo.org.tr
ganitekurt@gmail.com

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi: Ankara SMMM Odası

Kumrular Cad. No: 26 06440 Kızılay/Ankara

Telefon: 312 232 33 77

Belgeç: 312 231 71 17

e-posta: muvu@asmmmo.org.tr

Sayfa ve Kapak Tasarımı: Uğur MERMER

Baskı: Bizim Repro

muvu

muhasebe ve vergi uygulamaları

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

ASMMMO Adına Sahibi

Mehmet KOÇ

Genel Yayın Yönetmeni Ve Editör

Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN

Sorumlu Yazı İşleri Müdürü

Prof. Dr. Ganite KURT

Editör Yardımcıları

Doç. Dr. Ali ALAGÖZ

Doç. Dr. Yunus CERAN

Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA

Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR

Yayın Kurulu Sekreteri

Arş. Gör. Soner Gökten

Yayın Türü

Yılda üç kez yayınlanan hakemli, süreli yayın.

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

MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI DERGİSİ

Bilim Hakem Kurulu

Prof. Dr. Abdurahman AKDOĞAN
Prof. Dr. Nalân AKDOĞAN
Doç. Dr. Tamer AKSOY
Doç. Dr. Ali ALAGÖZ
Prof. Dr. Ata ATABEY
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN
Prof. Dr. Sinan ARSLAN
Doç. Dr. Banu Esra ASLANERTİK
Doç. Dr. Erkan AYDIN
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI
Prof. Dr. Kamil BÜYÜKMİRZA
Prof. Dr. Nuran CÖMERT DOYRANGÖL
Doç. Dr. Orhan ÇELİK
Prof. Dr. Turgut ÇÜRÜK
Doç. Dr. Yunus CERAN
Doç. Dr. Volkan DEMİR
Yrd. Doç. Dr. Mustafa DOĞAN
Prof. Dr. Zeki DOĞAN
Prof. Dr. Banu DURUKAN
Prof. Dr. Ülkü ERGUN
Doç. Dr. Hakan ERKUŞ
Doç. Dr. Kadir GÜRDAL
Yrd. Doç. Dr. Eymen GÜREL
Prof. Dr. Cemal İBİŞ
Prof. Dr. Mustafa İPÇİ
Doç. Dr. Semra KARACAER
Prof. Dr. Mevlüt KARAKAYA
Prof. Dr. Hasan KAVAL
Yrd. Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ
Prof. Dr. Şükrü KIZILOĞLU
Prof. Dr. Ganite KURT
Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ
Prof. Dr. Ömer LALİK
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP

Prof. Dr. Can Şimga MUGAN
Doç. Dr. Ersa ÖZ
Yrd. Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR
Prof. Dr. Yıldız ÖZERHAN
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN
Doç. Dr. Serdar ÖZKAN
Prof. Dr. Recep PEKDEMİR
Prof. Dr. Necdet SAĞLAM
Prof. Dr. Mehmet SAYARI
Prof. Dr. Güven SAYILGAN
Prof. Dr. Seval SELİMOĞLU
Prof. Dr. Orhan SEVİLENGÜL
Doç. Dr. Türker SUSMUŞ
Prof. Dr. Fevzi SÜRMEİLİ
Prof. Dr. Necdet ŞENSOY
Prof. Dr. Hülya TALU
Prof. Dr. Yusuf Ziya TAŞKAN
Prof. Dr. Nergis TEK
Yrd. Doç. Dr. Abdullah TEKBAŞ
Prof. Dr. Nilüfer TETİK
Prof. Dr. Semih Hüseyin TOKAY
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER
Yrd. Doç. Dr. Masum TÜRKER
Prof. Dr. Selçuk USLU
Prof. Dr. Şaban UZAY
Yrd. Doç. Dr. Zeki YANIK
Yrd. Doç. Dr. Serap YANIK
Yrd. Doç. Dr. Hilmi Erdoğan YAYLA
Doç. Dr. Seyfi YILDIZ
Prof. Dr. Mehmet YÜCE
Prof. Dr. Göksel YÜCEL
Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ

SUNUŞ

Ekonomik hayatın temelini oluşturan Őřletmelerin geliŐmeleri, muhasebe ve denetim sisteminin iyi Şekilde kurulup Őřlemesine bağlıdır. Muhasebe mesleğini icra eden meslek mensupları mükelleflerine, devlete, yatırımcıya ve topluma karşı sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklarından bir kısmı, yasal zorunluluk iken bir kısmı ise etik ilkelerden kaynaklanmaktadır.

Meslek mensubunun etik sorumluluğu, yasal sorumluluğun dışında kiŐisel yargısını kullanma noktasında ortaya çıkmaktadır. Son yıllarda ortaya çıkan ABD ve diğer Avrupa Őlkelerinde yaşanan Şirket skandalları muhasebe meslek etiğinin daha çok tartıŐılmasına neden olmuştur.

Muhasebe meslek mensuplarının etik değerlere sahip çıkmaları toplum açısından güvenilir meslek grupları sınıflandırmasında yer edinmesi ve dolayısıyla mesleğin kalitesinin artmasında etkili olan en önemli özelliklerden biridir.

Mesleğimizin, meslek olarak seçilme tercihini ve kalitesini artırmak hepimizin gőrevidir. Bu bağlamada meslek mensuplarımızın yasal sorumluluklarının dışında toplumsal sorumluluklarını da en iyi Şekilde etik değerlere bağlı kalarak yerine getirdiklerine yŐrekte inanıyorum.

Saygılarımla.

Mehmet KOÇ
Ankara SMMM Odası Başkanı

editörden

Sayın MUVU okuyucuları dergimizin bu sayısında yine sizlerle birlikteyiz. Dergimizin amacı, akademisyenlerin ve siz meslek mensuplarının; Muhasebe teorisine, Muhasebe uygulamalarına ve Vergi uygulamalarına ilişkin makalelerini yayınlamak ve bunları geniş ve büyük bir okuyucu kitlesi ile paylaşmaktır.

Saygılarımla.

Prof Dr. Nalan AKDOĞAN

Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

Dergisi Editörü

İçindekiler

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR Öğr. Gör. Dr. Erdal YILMAZ	XBRL (GENİŞLETİLEBİLİR İŞLETME RAPORLAMA DİLİ) VE GELENEKSEL FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMİNDEKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE KATKILARI.....1
Yrd. Doç. Dr. Serkan TERZİ Yrd. Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN	FİNANSAL TABLO HİLELERİNİN VERİ MADENCİLİĞİ YARDIMIYLA TESPİT EDİLMESİ: ÜRETİM SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA..... 25
Dr. Ahmet GÖKGÖZ	TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ 41
Prof. Dr. Murat ERDOĞAN	VUK-TFRS GEÇİŞ SÜRECİNDE ÜNİVERSİTELERDE DENETİM EĞİTİM VE ÖĞRETİM DÖNGÜSÜ ÖNERİSİ VE WEB TABANLI BİR YAZILIM İLE DENETİM UYGULAMASI 55
Yrd. Doç. Dr. Fevzi ER Arş. Grv. Caner ALTUNTAŞ	YENİ TTK İLE KOBİ'LER DENETLENMEYE HAZIR MI? SAKARYA İLİNDE BİR ARAŞTIRMA 85

XBRL (GENİŞLETİLEBİLİR İŞLETME RAPORLAMA DİLİ) VE GELENEKSEL FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMLERİNDEKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE KATKILARI*

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR**

Öğr. Gör. Dr. Erdal YILMAZ***

ÖZET

Gelişen ve globalleşen sermaye piyasalarında finansal raporların açık, anlaşılır, karşılaştırılabilir olması ve zamanında sunulması büyük önem arz etmektedir. Mevcut finansal raporlama yöntemleri bazı açılardan sorunlar oluşturmaktadır. İnternet üzerinden finansal raporların sunulmasında farklı dil ve formatların kullanılması ve verilerin bilgisayar tarafından algılanıp, anlaşılabilecek yapıda sunulmaması nedeniyle tüm dünyada geçerli olacak standart bir bilgisayar dili ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Analiz için verilerin sisteme tekrar yüklenmesi, kullanıcılara maliyet ve zaman açısından külfet yüklemektedir. Raporların gerçek zamanlı olarak sunulmamasından dolayı asimetrik bilgi problemi ortaya çıkmaktadır. Sürekli denetim, gerçek zamanlı raporlamaya ihtiyaç duymaktadır. Farklı muhasebe sistemlerine tabi şirketlerin mali tablolarının konsolidasyonu uzun ve zor işlemler gerektirmektedir.

Bu çalışmanın amacı, XBRL'in teknik yapısı incelemek ve geleneksel finansal raporlama sistemleriyle karşılaştırmak ve geleneksel raporlama sistemlerindeki sorunların çözümüne yaptığı katkıları incelemektir.

Anahtar Kelimeler: XBRL, Finansal Raporlama, İnteraktif Raporlama

Jel Kodlar: M41, M15

* Bu makale, 3-4 Mayıs 2012 tarihinde Malatya İnönü Üniversitesinde düzenlenen 24. Dünya Sürekli Denetim ve Raporlama Sempozyumunda sunulan bildiriden hazırlanmıştır.

** Sakarya Üniversitesi İşletme Fakültesi Öğretim Üyesi, skbinar@sakarya.edu.tr

*** Ondokuz Mayıs Üniversitesi Vezirköprü Meslek Yüksekokulu Öğretim Görevlisi, eyilmaz@omu.edu.tr

XBRL (EXTENSIBLE BUSINNES REPORTING LANGUAGE) and EXAMINE THE CONTRIBUTION OF SOLVING THE PROBLEMS OF REPORTING SYSTEM

In the developing and globalizing capital markets, financial reports being clear, understandable, comparable and presenting on time are of great importance. Current financial reporting methods are creating problems in some aspects. The need of a standard computer language that will be valid all over the world has occured, because many different languages and formats in presenting of financial reports through internet are used and data is not presented in a detectable and explainable structure. The rekeying of data for analysis, cause lack of costs and time for users. Assymetric information problems come through by not presenting the reports just on time. Continuous auditing requires real-time financial reporting. Consolidated financial reporting for companies within different accounting system takes too long and difficult proceeding.

The aim of this study is analysing the technical structure of XBRL, comparing it with traditional financial reporting systems and examining the contribution of it to traditional reporting system solution.

Key Words: XBRL, Financial Reporting, Interactive Reporting

Jel Codes: M41, M15

1. GİRİŞ

Teknolojinin hızla gelişmesi, internetin hayatın hemen her alanında önemli bir yer alması, küreselleşmeyle birlikte zaman ve mekân farklılıklarının azaldığı günümüzde işletmelerin finansal raporlarının zamanında, hızlı, etkili ve güvenilir bir şekilde sunulması hayati önem taşımaktadır. Finansal raporlama sürecinin son ürünü olan finansal tablolar, kullanıcıların karar almalarında ihtiyaç duyacağı bilgileri kapsamalı; güvenilir, doğru, açıklayıcı ve karşılaştırılabilir nitelikte olmaları gerekmektedir. Teknolojideki gelişmelere paralel olarak finansal raporların sunulma şekli de değişmiş, elektronik ortamda ve internet üzerinden finansal tablo transferi yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Bununla birlikte sermaye piyasalarının gelişmesi ve uluslararası bir nitelik kazanmasıyla finansal raporların ilgi grupları da değişmiş, işletmeler farklı kişi ve kuruluşlara ve farklı dillerde raporlarını sunmak durumunda kalmışlardır. İşletmelerin sunduğu finansal raporlar, bu raporları talep edenlerin sistemlerine bağlı olarak farklı formatlarda olabilmektedir. Bu durumda her kişi ve kurum için ayrı ayrı finansal rapor-

ların hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca bu raporları alan kişi ve kuruluşlar, verileri değerlendirip analize tabi tutabilmek için kendi sistemlerine tekrar yüklemektedir. Bu durum, önemli ölçüde zaman israfına ve yüksek maliyetlere neden olmaktadır.

Bugün kamu kurumları, düzenleyici kurumlar, kredi kurumları, ortaklar ve yatırımcılar gibi işletme çıkar gruplarınınca arzulan finansal raporlama sisteminin sahip olması istenilen temel özellikleri aşağıdaki gibi belirtilebilir(http://www.adobe.com/financial/pdfs/xbrl_wp.pdf).

- Verinin tekrar girişini ve diğer manüel hareketleri en aza indirgeyecek,
- Dokümantasyona ve denetime yardımcı olacak,
- Raporlama zinciri ile finansal şeffaflığı sağlayacak,
- Mevcut verilerden hareketle çok sayıda dinamik rapor oluşumunu imkân sağlayacak,
- Finansal raporları ve beyanları ilgili kurumlara iletimde bütünleştirici bir rol oynayacak.

İnternet üzerinden finansal raporların iletilmesinde ortak ve standart bir bilgisayar dili oluşturmak, verilerin bilgisayar tarafından algılanmasına imkan vererek yeniden veri girişini ortadan kaldırmak, daha açık, şeffaf ve karşılaştırılabilir raporlar sunmak amacıyla Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (eXtensible Business Reporting Language) olarak ifade edilen XBRL geliştirilmiş ve birçok ülkede kullanılmaya başlanmıştır. Bu çalışmada XBRL'in temel özellikleri açıklanmış ve XBRL'in geleneksel finansal raporlama sistemlerindeki sorunların çözümüne yaptığı katkılar açıklanmıştır.

2. MUHASEBE BİLGİSİ SİSTEMİ VE FİNANSAL RAPORLAMA

Muhasebe, bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, bu kaynakların kullanılması biçimini, örgütün işlemleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün finansal açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir "bilgi sistemi"dir (Sevilengül 2007, 9). Tanımdan da anlaşılacağı gibi muhasebenin temel ve en önemli işlevi bilgi üretmektir. Muhasebe bilgi sistemi temel olarak aşağıda sıralanan iki amaca hizmet eder (Gürsoy 1997, 3).

1- Yöneticiler, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bu bilgiler sayesinde her hesap döneminde tekrarlanan rutin faaliyetler ile hangi hesap döneminde karşılaşacağı önceden kestirilemeyen özel sorunları planlama ve kontrol olanağı bulur.

2- Ortaklar, alacaklılar ve devlet gibi işletmenin yönetimine fiilen katılmadıkları halde işletme faaliyetlerinden şu ya da bu şekilde etkilenen dış gruplar, örgütlerle olan ilişkileri hakkında kararlar alabilmek için bu bilgilerden yararlanır.

Muhasebe bilgilerinin ilgili kişilere ulaştırılmasına hizmet eden önemli araçlar finansal tablolarıdır. Finansal tablolar; muhasebe sistemi içinde kaydedilen ve bu toplanan bilgilerin, belirli zaman aralıklarıyla bu bilgileri kullanacak olanlara iletilmesini sağlayan araçlardır (Akdoğan ve Tenker 2007, 3). Finansal raporlama ise finansal tabloları da içine alan ve finansal tablolarda sunulamayan finansal olmayan verileri de içeren daha kapsamlı bir süreçtir (Cemalcılar ve Önce, 1999). Bununla birlikte finansal raporlamanın en önemli unsuru finansal tablolarıdır.

TMSK Kavramsal Çerçeve belirtildiği üzere; finansal bilginin faydalı olması için, ihtiyaca uygun olması ve açıklamayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Finansal bilgi karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, anlaşılabilir ise ve zamanında sunulmuşsa söz konusu bilginin faydası arttırılmış olur.

3. XBRL (EXTENSIBLE BUSINESS REPORTING LANGUAGE)

Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL), işletme raporlarında yer alacak verilerin bilgisayarın okuyup anlamlandıracağı formatta tanımlanması ve etiketlenmesi yoluyla oluşturulan, internet üzerinden yayınlanması için kullanılan, XML (Extensible Markup Language) tabanlı, açık kodlu, dünya çapında standardizasyonu amaçlayan bir dildir. XBRL'in arkasındaki fikir basittir. Finansal bilgilerin bir metin bloğu olarak -internet üzerinden veya basılı olarak- yayınlanması yerine, verilerin her biri için bir kimlik etiketi sağlanarak bilgisayarın okuyabileceği bir formatta yayınlanması sağlanır. Örneğin, şirketin "Net Kar"ı benzersiz bir etikete sahip olur (<http://www.xbrl.org/WhatIsXBRL>).

XBRL, 600'den fazla şirket, kamu kurumu ve organizasyondan oluşan kar amacı gütmeyen uluslararası bir konsorsiyum (XBRL INTERNATIONAL) tarafından geliştirilmiş, tüm dünya çapında işletme raporlamasında devrim yaratan, işletme ve finansal bilgilerin elektronik iletimini sağlayan bir dildir (www.xbrl.org).

XBRL ile bilgilerin etiketlenmesi ürünlerin barkodlanması işlemine benzetilmektedir. Barkod okuyucuları herhangi bir ürünün üzerindeki barkodları okuduklarında bu ürünün fiyatı, miktarı, rengi, üretici firma gibi bir bilgiyi algılayabilmektedir. XBRL ile finansal verilerin etiketlenmesi de barkodla-

ma işlemine benzemektedir. XBRL ile işaretlenmiş olan bir veri bilgisayarlar tarafından okunduğunda bu verinin hangi işletmeye ait olduğu, ölçü biriminin ne olduğu, hangi dönemde ait olduğu kolaylıkla ortaya çıkacaktır (Erkuş 2008, 9) .

3.1. Web Teknolojilerindeki Gelişmeler ve XBRL

İnternet teknolojisinin hızla gelişmesi ile birlikte hayatın her alanında önemli bir yere sahip olduğu bilinmektedir. Bununla birlikte bilgilerin internet ortamında iletilmesi de aynı hızla gelişmiştir. Bu durum mevcut web teknolojilerinin de gelişmesini gerektirmiştir. Günümüzde kullandığımız web ikinci kuşak web olarak adlandırılmaktadır. Birinci kuşak web'te bilgilerin WWW üzerinde izlenebilmesini sağlayan ve yaygın olarak kullanılan HTML (HyperText Markup Language) sayfaları el ile oluşturulmaktaydı. İkinci kuşakta ise HTML sayfaları aktifleşerek, bilgisayarlar tarafından oluşturulmaktadır. Web'ten yararlanan pek çok kişi için bu durum yeterli olmakta ve gelinen bu nokta, web'in olgunluk çağı olarak algılanmaktadır (Kurtel 2008, 207). Ancak web ortamındaki bilgilerin çoğalmas ve karmaşıklaşması, verilerin bilgisayarların değil insanların anlamasına yönelik sunulması ve bilgisayarların verileri algılamada yetersiz kalması bilgilerin işlenmesi, aranması işlemlerini gittikçe zorlaştırmıştır. Bu durumda yeni bir anlayışla bilgilerin yalnızca insanlar tarafından değil, bilgisayar tarafından da anlaşılmasını sağlama gereğini ortaya çıkarmıştır. Böylece Anlamsal (semantic) web çalışmaları başlamıştır. Anlamsal Web, günümüzde kullanılan internet ortamının, yeniden düzenlenerek, makinelerin (bilgisayarlar, cep telefonları, televizyonlar, vb.) kullandıkları bilgiyi anlayabilmesi ve daha etkin yönetebilmesini amaçlayan bir teknolojidir (Bursa ve Ünalır 2007, 215). XBRL en başarılı anlamsal web uygulamalarındandır (Hoffman 2010, 122).

Anlamsal web'in en temel bileşeni XML'dir. Genişletilebilir işaretleme dili olarak adlandırılan XML (eXtensible Markup Language), hem insanlar hem de bilgi işlem sistemleri tarafından kolayca okunabilecek dokümanlar oluşturmaya yarayan, W3C (WWW konsorsiyumu) tarafından tanımlanmış bir standarttır. Bu özelliği ile veri saklamanın yanında farklı sistemler arasında veri alışverişi yapmaya yarayan bir ara format görevi de görür (<http://tr.wikipedia.org/wiki/Xml>). HTML'den farklı olarak XML'de kullanıcılar standart etiketleri değil, kendi etiketlerini istedikleri gibi oluşturarak yayınlacakları verileri anlamlandırmaktadırlar. HTML ve XML farkını şöyle bir örnekle açıklayabiliriz:

HTML'de **50.000** şeklinde yazılmış bir kodlamada **50.000** kodu 50.000

rakamının koyu yazılmasını ifade etmektedir. Burada rakamın nasıl görüntüleneceği belirtilmiş ancak bu rakamın neyin karşılığı olduğu ile ilgili bir bilgi yer almamaktadır. XML de 50.000 rakamı <dönen varlıklar>50.000/<dönen varlıklar> şeklinde yazılmaktadır. Burada ekran görüntüsü yine 50.000 olacaktır ancak <dönen varlıklar> kodu sayesinde 50.000 rakamının dönen varlıklara karşılık geldiğini bilgisayar algılayacaktır.

3.2. XBRL'e Geçişi Zorunlu Kılan Nedenler

Finansal raporların kağıda basılı olarak sunulmasının zorluğu ve maliyeti karşısında elektronik ortamda bu raporların sunulması önemli bir aşama olmuştur. Elektronik ortamdaki raporlar HTML, pdf, Word, Excel gibi formatlarda hazırlanmaktadır. Ancak bu formatlarda hazırlanan raporlardaki bilgilerin işlenmesi, analize tabi tutulması ayrıca işlem gerektirmektedir. Çünkü bu formatlardaki verilerin biçimleri ön planda olup, içeriğinin anlamlandırılmasına yönelik bir işlevi bulunmamaktadır. İnternet üzerinden sunulan bu raporların analize tabi tutulması için sisteme yeniden yüklenmesi gerekir. Bu da hem zaman ve maliyet açısından külfet yüklemekte hem de verilerin tekrar yüklenmesinde insan unsurundan kaynaklanan hatalara neden olmaktadır.

Farklı dillerde ve farklı muhasebe sistemlerine göre hazırlanmış finansal raporların analiz edilmesinde de sorunlar yaşanmaktadır. Böyle bir durumda farklı dillerde hazırlanmış raporların çevrilmesi ve farklı muhasebe sistemlerine ait verilerin karşılaştırılabilir niteliğine haiz olması için yeni hesaplamalarla yeniden düzenlenmesi gerekir.

İnternet üzerinden sunulan finansal raporların standart bir dille sunulması ve farklı formatlarda hazırlanması nedeniyle bu verilerin depolanması ve gerektiğinde tekrar kullanılması sorununu ortaya çıkarmaktadır. Veriler farklı formatlarda depolandığından arama işlemi sonucunda gerekli verilere ulaşılmasını da zorlaştırmaktadır (Deshmukh, 2006). Ayrıca sunulan raporlarda güncelleme veya düzeltme yapılması gerektiğinde bu raporların tamamen geri çekilmesi ve yerine yenisinin düzenlenmesi gerekir. Bu da hem zaman açısından hem de yeni raporla birlikte eski raporunda internette bulunabilmesi açısından sorun oluşturmaktadır.

İnternet üzerinden finansal raporların sunulmasında bütün dünyada geçerli olacak, bilgisayarların algılayıp anlamlandırabileceği ve dolayısıyla yeniden veri girişine gerek kalmadan kişiler ve kurumlar arası otomatik veri değişimine olanak tanıyan standart bir bilgisayar diline olan ihtiyacı karşılanması için XBRL geliştirilmiştir.

3.3. XBRL'in Teknik Yapısı

XBRL ilk olarak Genişletilebilir Finansal Raporlama Dili (XFRML) olarak adlandırılırken, bir süre sonra geniş bir dil olması konusunda varılan mutabakatla Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (XBRL) olarak adlandırılmıştır (Garbelotto ve Hannon 2005, 57). Böylece sadece finansal bilgilerin değil aynı zamanda finansal olmayan verilerinde raporlanmasına imkân veren bir dil olması sağlanmıştır. XBRL'in en önemli hedeflerinden biri de finansal raporları hazırlayanlar ile finansal rapor kullanıcıların ortak bir dili kullanmalarını sağlamaktır. Bunun için herkes için ortak anlam ifade edecek, sözlük niteliği taşıyan taksonomiler geliştirilmiştir. Taksonomiler, W3 (WWW) konsorsiyumu tarafından geliştirilen spesifikasyonlara dayanmaktadır. Taksonomilere uygun olarak hazırlanan finansal raporlar da örnek doküman (Instance Document) olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla XBRL'in teknik yapısı spesifikasyonlar, taksonomiler ve örnek dokümanlardan oluşmaktadır.

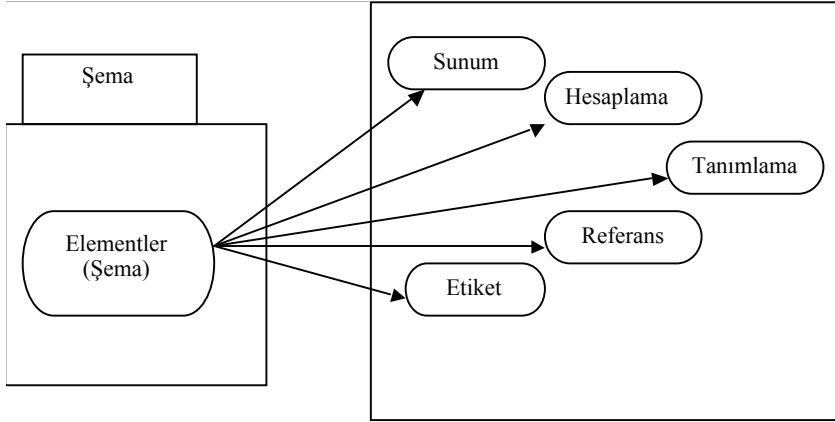
3.3.1. Spesifikasyonlar

Spesifikasyonlar, XBRL'in çalışma sistemini, XBRL ile uyumlu olarak oluşturulacak belgelerin tabi olacağı kuralları tanımlar. Muhasebe kayıtları ile ilgili spesifikasyonlar büyük defter spesifikasyonu (XBRL General Ledger -XBRL GL-), finansal raporların oluşturulması, internet üzerinden yayınlanması ve karşılaştırılması ile ilgili spesifikasyonlar ise finansal raporlama spesifikasyonları (XBRL Financial Reporting -XBRL FR-) olarak adlandırılmaktadır.

3.3.2. Taksonomiler

Taksonomi terimi, Yunanca "Taksis (düzenleme)" ve "nomos (yasa)" sözcüklerinden türetilen ve canlıların sınıflandırılması ve bu sınıflandırmada kullanılan kural ve prensipler anlamına gelmektedir (<http://tr.wikipedia.org/wiki/Taksonomi>). Taksonomiler kavramları tanımlar. Taksonomi daha çok kavramları belirli bir formatta ifade eden bir sözlük niteliği taşımakta ve raporlanacak meta verileri tanımlamaktadır. Bir XBRL taksonomisi, mali tablolar ve diğer işletme raporlama belgelerinin içeriğini açıklayan ve sınıflandıran bir sistemdir (Hoffman 2006, 68). Taksonomiler işletme raporlarında yer alacak her bir kavramın ne anlam ifade ettiği, özelliklerinin ve niteliklerinin neler olduğunu açıklamaktadır. Böylece örnek dokümanlarda yer alacak her bir kavramın karşılığı taksonomilerde yer alacaktır.

Taksonomiler, Taksonomi şema (Taxonomy schema) ve buna bağlı bağlantı tabanlarından (linkbase) oluşmaktadır. Aşağıdaki şekil, bir taksonomi şema ve bağlantı tabanları hakkında genel bir bakış sağlamaktadır.

Şekil 1: XBRL taxonomy mimarisi. Kaynak:(Debreceny ve diğerleri, 2009)

3.3.3. Taksonomi Şema

Bir taksonomi şeması, elementlerin adı, kimlik numarası ve diğer karakteristik özellikleri gibi bilgileri içerir (Piechocki 2007, 82). Taksonomi şema da, bir finansal raporda yer alacak her bir unsurun özellikleri tek tek belirtilir. Örneğin bilanço da yer alacak kasa hesabı için taksonomi şema da aşağıdaki şekilde bir element tanımlanır.

```
<element name="Kasa" id="Kasa" periodType="instant"
```

```
balance="debit"
```

```
abstract="false"
```

```
substitutionGroup="item"
```

```
type="monetaryItemType"/>
```

Taksonomi de yer alacak bu elementte; elementin adının ve id (kimlik numarası)'nin "kasa" olduğu, borç bakiyesi vereceği, parasal bir varlık olduğu v.b. bilgilere yer verilmektedir. Böylece daha sonra oluşturulacak xbrl uyumlu bir dokümanda yer alacak "kasa" teriminin özelliklerini makineler otomatik olarak taksonomiden alabileceklerdir.

3.3.4. Taksonomi Bağlantı Tabanları (Taxonomy Linkbases)

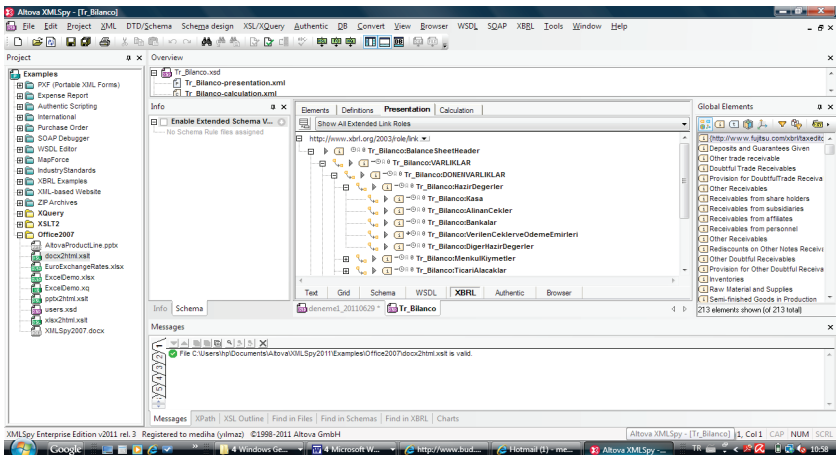
Bir XBRL taksonomisinde taksonomi şemaya bağlı olarak taksonomi bağlantı tabanları oluşturulmaktadır. Bunlar; presentation (sunum), calculation (hesaplama), definitions (tanımlama), references (referans) ve label (etiket) bağlantı tabanlarıdır.

3.3.4.1. Sunum (Presentation) Bağlantı Tabanı

Bu bağlantı tabanı iki amaca hizmet eder. Bir yandan daha “kullanıcı dostu” bir biçimde basit bir liste oluşturarak ve kavramları görselleştirerek taksonomilerin yazılım araçları tarafından kullanılmasını sağlar. Öte yandan, yazılım uygulamaları için otomatik bir rapor formatı ve biçim sayfası oluşturmak için bir çıkış noktası sağlar. Sunum bağlantı tabanı hiyerarşik yapıya sahiptir. XML teknolojisindeki XLink’i kullanarak finansal raporlardaki ana hesap alt hesaplar ilişkisini düzenler (XBRL Espania, 19). Presentation linkbase, elementlerin sıra (order) niteliğini kullanarak ana element-yavru element (parent-child) ilişkisi ile ilgili organizasyonu yapar (Piechocki 2007, 92). Örneğin Varlıklar ana Elementinin Dönen Varlıklar ve Duran Varlıklar olmak üzere iki yavru elementi vardır. Bu elementlerden dönen varlığın sırası 1, duran varlığın sırası 2 dir. Dönen varlığın da 5 yavru elementi vardır. Hazır Değerler, Menkul Kıymetler, Ticari Alacaklar, Diğer Alacaklar, Stoklar ve Diğer Dönen Varlıklardır. Bu elementlerin de başka alt elementleri olabilmektedir. Bu şekilde sunum bağlantı tabanı elementler arasındaki hiyerarşik düzeni belirlemektedir.

Aşağıdaki şekilde Maliye Bakanlığı Tekdüzen Hesap Planı’na uygun olarak hazırlanan taksonomi örneğinde sunum (presentation) bağlantı tabanının bilanço formatı içindeki düzeni görülmektedir. Bu listede bilançodaki Varlıklar-Dönen Varlıklar-Hazır Değerler ve Hazır Değerler kümesindeki hesapların ilişkisi bir hiyerarşik düzen içinde gösterilmektedir.

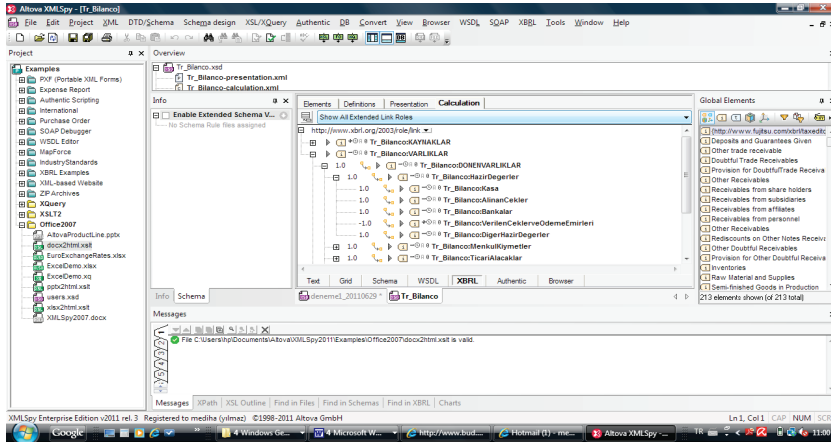
Şekil 2. TDHP’na Uygun Hazırlanan Taksonomide Sunum(Presentation) Bağlantı Tabanından Bir Görünüm



3.3.4.2. Hesaplama (Calculation) Bağlantı Tabanı

Calculation bağlantı tabanının altında yatan fikir, örnek dokümanda yer alan bilgilerin kalitesini artırmaktır. Belirli bir taksonomi ile ilgili tüm örnek belgeler için geçerli olacak temel doğrulama kuralları, tanımlamaları içerir. Tüm parasal kavramları hiyerarşik düzen içinde sıralar ve grup içerisindeki alt hesapları birbirleri ile toplar veya çıkarır. Üst hesabın tutarı bu hesaplamaların sonucunda ortaya çıkar (Piechocki 2007, 93). Elementin öz niteliklerinden biri de ağırlıktır (weight). Toplanacak olan elementlerin ağırlığı 1, çıkarılacak olan elementlerin ağırlığı -1 ve herhangi bir işlem yapılmayacak olan elementin ağırlığı ise 0'dır (<http://www.ifrs.org/XBRL/Resources/Fundamentals.htm>). Aşağıdaki şekilde TDHP'na göre hazırlanan taksonomide hesaplama bağlantı tabanında yer alan hesapların hiyerarşik düzeni ve ağırlıkları görülmektedir.

Şekil 3. TDHP'na Uygun Hazırlanan Taksonomide Calculation(Hesaplama) Bağlantı Tabanından Bir Görünüm



Şekilde görüleceği üzere, Hazır Değerler kümesinde yer alan hesaplardan kasa, alınan çekler, bankalar ve diğer hazır değerler hesaplarının ağırlığı 1, verilen çekler ve ödeme emirleri hesabının ağırlığı -1'dir. Ağırlığı 1 olan hesaplar toplanıp ağırlığı -1 olan hesap çıkarılınca hazır değerlerin tutarı belirlenir.

3.3.4.3. Referans (Reference) Bağlantı Tabanı

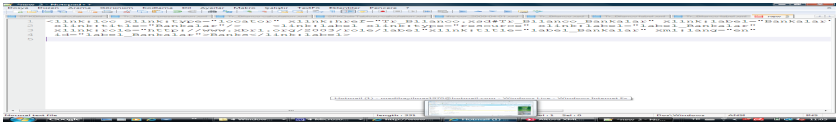
Finansal tablolarda görünen finansal kavramlar çoğunlukla yetkili düzenleyici kuruluşların yayınladıkları belgelere dayanır. Örneğin IFRS taksonomileri IFRS setine dayanmaktadır. Taksonomide tanımlanan elementler IFRS'deki özel terim ve kavramları referans göstermektedir. Bu nedenle, taksonomi sık sık kavram, dış düzenleyiciler veya standartlar arasındaki

ilişkileri sunmak için bir referans bağlantı tabanını kullanırlar (Piechocki 2007, 98). Aşağıdaki örnekte referans bağlantı tabanında, nakit akış tablosundaki işletme faaliyetlerinin 7 Nolu uluslararası muhasebe standardının 14'üncü paragrafında açıklandığını gösteren XML kodları görülmektedir (<http://www.ifrs.org/XBRL/Resources/Fundamentals.htm>).

```
<reference xlink:type="resource"
xlink:role="http://www.xbrl.org/2003/role/presentationRef"
xlink:label="CashFlowsFromUsedInOperationsTotal ref">
<ref:Name>IAS</ref:Name>
<ref:Number>7</ref:Number>
<ref:Paragraph>14</ref:Paragraph>
</reference>
```

3.3.4.4. Etiket (Label) Bağlantı Tabanı

İnsanların okuyabilecekleri, farklı dillerde yazılabilen ve elementlere verilen etiketlerin yer aldığı bağlantı tabanıdır (Piechocki 2007, 100). Bir element ile ilgili farklı dillerde etiket tanımlanabilir. Aşağıdaki örnekte Bankalar hesabı ile label bağlantı tabanının XML kodları yer almaktadır. Bankalar hesabının birinci etiketinin "Bankalar" olduğu, İngilizce etiketinin de "Banks" olduğu görülmektedir.



3.3.4.5. Tanımlama (Definition) Bağlantı Tabanı:

Kavramlar arasındaki ilişkileri gösteren bir bağlantı tabanıdır. Sınırsız sayıda ilişki tanımlanabilir. XBRL'de kullanılacak çok güçlü bir özellik olduğu halde insanlar tarafından henüz tam olarak anlaşılan ve kullanılan bir bağlantı tabanı değildir (Hoffman 2006, 76).

3.3.5. XBRL-General Ledger (XBRL-GL) Taksonomisi

Finansal raporların sunulmasına yönelik hazırlanan taksonomiler XBRL-Financial Reporting (XBRL-FR) olarak nitelendirilirken, işlemlerin muhasebeleştirilmesi sürecindeki kayıtları, büyük defter dosyalarını XBRL içinde etiketleyerek raporlanmasını sağlayan taksonomilerde XBRL-GL olarak ifade edilmektedir. XBRL-GL ile hazırlanan bir örnek dokümanda örneğin

bir alış faturasının tüm bilgileri de etiketlendiğinden XBRL-GL ile bu tür ayrıntılara da ulaşılabilir. XBRL-GL, hesap kalanlarından yola çıkarak muhasebe bilgilerinin bir araya getirilmesini ve muhasebe kayıtları ile XBRL finansal raporlama arasında bir bağlantı kurulmasını sağlar (Srivastava 2009, 26). Muhasebeleştirme sürecinde, finansal raporların hazırlanması aşamasına kadar yapılan işlemler XBRL-GL taksonomisine, finansal raporların hazırlanması ve sunulması işlemleri de XBRL-FR taksonomisine göre yapılmaktadır.

3.3.6. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASCF) XBRL Çalışmaları ve IFRS Taksonomileri

Yatırımcıların, borç verenlerin ve diğer mali tablo kullanıcılarının sağlıklı karar alabilmelerini sağlamak için küresel ölçekte geçerli olacak muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir finansal raporların sunulmasını sağlamak için global ölçekte geçerli olacak Uluslararası Muhasebe Standartlarını (IFRS) yayınlamış ve bir çok ülke tarafından bu standartlar uygulanmaya başlanmıştır. XBRL'in sahip olduğu özellikler, muhasebe standartlarının tüm dünyada benimsenmesi ve küresel ölçekteki yatırımcılara ve diğer ilgililere karşılaştırılabilir ve şeffaf finansal raporların sağlanmasını sağlayacak niteliktedir. IASCB, XBRL ve IFRS'lerin birlikte uygulanmasının, standartlara adaptasyonda, standartların uygulanmasında ve kullanıcıların verilere erişiminde daha faydalı olacağını belirlemiş, 2001 yılında IFRS XBRL takımını kurmuştur (<http://www.ifrs.org/XBRL/XBRL.htm>). Şirketlerin IFRS'ye uygun finansal raporlarını XBRL ile oluşturmalarını sağlamak için ilk taksonomi taslağı 2001 yılında oluşturulmuştur. IFRS taksonomileri birçok ülkenin XBRL uygulamalarına yardımcı olacaktır (Bonson, 2001).

3.3.7. Örnek Doküman (Instance Document)

Taksonomi raporlama kavramlarını tanımlar, ancak tanımlanmış kavramların gerçek değerlerini içermez. Bu değerler örnek dokümanlarda belirtilir (Li ve Min, 2009:101). Bir örnek doküman, taksonomi kurallarına uygun hazırlanan işletme ve finansal bilgi kümelerini içerir (Tan ve Shon 2009, 6). Örnek doküman, taksonomide tanımlanan elementlerin değerlerini gösteren bir XML belgesidir ve XBRL kurallarına uygun hazırlanmış bir elektronik rapordur (Florescu ve Diğerleri 2009, 937). Örnek dokümanlar verilerin XML teknolojisi ile iletilebilir, yayınlanabilir veya analiz edilebilir hale getirilmesi ile oluşur (Erkuş 2008, 88). Bu durum, boş bilanço formatına işlem görüp kalan veren hesapların yerleştirilmesiyle işletmenin bilançosunun çıkarılmasına benzetilebilir. Tekdüzen hesap planında hesapların açıklama-

ları ve işleyiş kuralları taksonomiye benzetilirse, işletmenin işlemleri sonucunda ortaya çıkan hesap kalanlarından oluşturulan bilanço da örnek dokümana benzetilebilir.

Aşağıda, örnek doküman oluşturan bir program (Dragon tag) kullanılarak hazırlanan bir işletmeye (Akay A.Ş.) ait örnek dokümanın XML çıktıları görülmektedir. Buna göre örnek dokümanın Akay A.Ş.'nin bilançosunun TR_Bilanço taksonomisine uygun hazırlandığı, 31.12.2009 tarihinde sona eren hesap dönemine ait olduğu, rakamların üçlü gruplara ayrıldığı ve her bir hesabın tutarı XML kodlarıyla görülmektedir.

```

<link:schemaRef xlink:type="simple" xlink:href="Tr_Bilanco.xsd" />
<!--Context Section-->
<context id="TwelveMonthsEnded_31Dec2009">
  <entity>
    <identifier scheme="http://www.sec.gov">AKAYAS</identifier>
  </entity>
  <period>
    <instant>2009-12-31</instant>
  </period>
</context>
<!--Unit Section-->
<unit id="TRY">
  <measure>iso4217:TRY</measure>
</unit>
<!--Tuple Section-->
<!--Element Section-->
  <Tr_Bilanco:Kasa contextRef="TwelveMonthsEnded_31Dec2009"
  unitRef="TRY" decimals="-3">5000</Tr_Bilanco:Kasa>
  <Tr_Bilanco:AlinanCekler contextRef="TwelveMonthsEnded_31D
  ec2009" unitRef="TRY" decimals="-3">30000</Tr_Bilanco:AlinanCekler>
  <Tr_Bilanco:Bankalar contextRef="TwelveMonthsEnded_31Dec2009"
  unitRef="TRY" decimals="-3">50000</Tr_Bilanco:Bankalar>

```

3.3.8. XML Dosyalarının Dönüştürülmesi

XBRL ile hazırlanan finansal raporlarda örnek dokümanlar XML kodlarıyla oluşturulmaktadır. Bu kodlar dönüştürücü dillerle istenilen nitelikteki dosyalara dönüştürülebilir. Bunun için genişletilebilir stil sayfası dili olarak nitelendirilen eXtensible Stylesheet Language (XSL) dili kullanılmaktadır. XSL, bir XML sayfasına stil uygulamayı ve içinde bulunan verilerin şekillendirilmesini sağlar. XSL, sadece stillendirilmeyle değil, aynı zamanda veriler üzerinde sorgulama da sağlar. Bu anlamda XSL'yi bir XML dönüştürücü dil olarak düşünebiliriz (Çiçek, 2010:69). XBRL ile finansal raporlama sürecinde örnek dokümanlar oluşturulduktan sonra style sheet dosyaları ile istenilen formatta raporlar elde edilebilmektedir. Bu raporlar aynı zamanda istenilen özel nitelikleri de kapsayabilir. Örnek doküman içerisindeki verilerden farklı kişi veya kurumların isteğine uygun olarak farklı kapsam ve nitelikte raporlar üretilebilir. Bu özellik, XBRL'in en önemli yararlarından bir tanesidir.

4. XBRL'İN GELENEKSEL FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMLERİNE KATKILARI

4.1. Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunulmasında Standartlaşmayı Sağlaması

Finansal tabloların kullanıcıları olarak yatırımcılar, kredi verenler, çalışanlar, devlet, sendikalar ve dolayısıyla tüm toplum olarak sıralanmaktadır. İşletmeler, faaliyetleri sonucunda oluşturdukları finansal tabloları çeşitli yollarla kullanıcılara iletmektedirler. Günümüzde finansal tablolar yazılı metin olarak ve elektronik ortamda HTML, Excel, Word, pdf vs. formatlarda sunulmaktadır. Kullanıcılar ise aldıkları bu mali tabloları kendi sistemlerine yüklemekte ve çeşitli amaçlarla kullanmaktadır. Ancak bilgisayar ortamındaki verilerin farklı formatlarda olması, veri transferini zorlaştırmakta ve kullanıcıların verileri tekrar yüklemesine neden olmaktadır. Örneğin kredi kullanmak isteyen bir işletme kredi kuruluşuna mali tablolarını pdf formatında sunduğunda, kredi kuruluşu bu tabloları analize tabi tutması için verileri kendi sistemine tekrar yükleyecek ve ancak o şekilde analize tabi tutabilecektir. Bu durum büyük ölçüde zaman kaybına yol açabildiği gibi, insan unsurundan kaynaklanan hatalara da neden olabilmektedir. Bunun sonucunda mali tabloların doğruluğu, güvenilirliği ve şeffaflığı tehlikeye girmektedir. Ayrıca kredi kuruluşu, kredi talebini karşılama sürecindeki zamanın büyük bölümünü verileri toplama ve verileri sistemine yüklemekle harcayacak, analiz ve değerlendirmeye daha az vakit ayıracaktır. Aynı sorunlar vergi idaresi, SPK, Merkez Bankası, yatırımcılar gibi diğer mali

tablo kullanıcıları açısından da geçerlidir. Bu durum verilerin transferinde standart bir bilgisayar dilinin gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır. Farklı formlarda hazırlanan finansal bilgilerin karşılaştırılabilmesi için bu bilgilerin ya tekrar yazılması ya da kopyalanması gerekmektedir. Bu durum hem hata yapma olasılığını artırmakta hem de maliyetlerin yükselmesine ve zaman kaybına neden olmaktadır (Kugel 2008, 36). Oysa ki XBRL verileri farklı formattaki dosyalara dönüşebilecek şekilde hazırlanmış olduğu için bu verilerin tekrar girilmesine gerek kalmamaktadır. Bu da finansal bilgi kullanıcılarının işletmelerin finansal bilgilerine kolay erişmesini ve diğer şirketlerle karşılaştırmasını sağlamaktadır (Ohata 2008, 15). XBRL doğru ve güvenilir olmasının dışında en kısa zamanda, en az maliyetle erişime imkan sağlayan bir işletme dilidir (Nunez ve diğerleri 2008, 593).

Değişen ve gelişen bilgiye olan ihtiyacın arttığı günümüzde manüel olarak bilgileri işlemek esnek, ekonomik ve doğru değildir. Artık pek çok kuruluş, verilerin toplanması ve işlenmesi için daha fazla para ve insan emeğini harcamanın kuruluşun performansı ve değerine bir katkı sağlamadığının hatta değerini azalttığının farkındadır. Çünkü manüel olarak veri transferi süreci hataya neden olmaktadır. Eğer tüm yazılımların anlayabileceği ortak bir bilgisayar dili kullanılırsa ve manüel veri girişine gerek kalmazsa hata riski ve maliyetleri de ortadan kalkar (Willis 2003, 57).

XBRL'de finansal tablolar bir barkoda benzetilebilir. Finansal tabloların her ögesinin üzerinde elektronik olarak okunabilir bir etiket yer alır. Bu durum, hata olasılığını azaltır ve manüel olarak verilerin yeniden girilmesi gibi zahmetli ve masraflı bir süreci ortadan kaldırarak, bilgileri otomatik olarak kontrole izin verir. Amerika Federal Mevduat Sigorta Fonu, 2005 yılında kurumların üç ayda bir bildirdikleri raporlarda, XBRL kullanıldığından beri verilerdeki hata oranının % 66'dan % 5'in altına düştüğünü, analiz ve doğrulamayı gerçekleştirmek için döngü süresinin 45 günden iki güne indiğini ve sürece katılan insan sayısının 1.000 'den 200'ün altında düştüğünü bildirmiştir (Caroline 2008, 1).

XBRL, finansal veri alışverişinde bulunan tarafların birbirlerine sundukları veriyi anlayabilmeleri, kullanabilmeleri diğer bir ifadeyle yöneterek bilgi haline getirebilmeleri, tüm zamanların ortak problemine –kurumlar arası iletişimsizliğe– kesin bir çözüm öngörmektedir (Temizel ve Coşkun 2010, 95).

4.2. Asimetrik Bilginin Azaltılması

Asimetrik bilgi, piyasalarda bazı ekonomik birimlerin diğerlerine göre daha

fazla bilgiye sahip olmasıdır. Farklı ortamlar ve iş çevreleri bilgi simetrisinin optimal gerçekleşmesini engellemekte, bilgiye ulaşma imkanı fazla olanlar ile bilgiye ulaşma imkanı kısıtlı olanlar arasında bilgi simetrisi bozulmaktadır. Farklı piyasalar için farklı oranlarda olan bu ayrışma sonucu, taraflardan biri diğerine üstünlük sağlamaktadır (Şimşek ve Karakaş 2006, 21). Asimetrik bilgi dağılımı, yatırımcıların yanlış yönlendirilmesine neden olur. Bu ise piyasada istenmeyen ahlaki çöküntüye yol açar (Karasioğlu 2001, 9). Finansal raporlardaki bilgilerin ilgili kişilere kanunlar çerçevesinde eşit olarak dağıtılması esastır. Böylece yatırımcılar, borç verenler ve diğer ilgililer zamanında ve doğru bilgilere ulaşmaları halinde daha optimal kararlar alabilmektedirler. Geleneksel finansal raporlama sistemlerinde finansal tabloların hazırlanması ve sunulması süreçleri bilgi asimetrisine neden olabilmektedir. XBRL ile sürekli raporlama, hatta günlük raporlama yapmak mümkün hale gelecektir (Debrecey ve diğerleri 2007, 65). Sürekli raporlama ile gerçek zamanlı bilgi sağlanmakta, potansiyel asimetrik bilgi riski azalmakta, bilgilerin yararının artmasıyla daha doğru kararlar alınabilmektedir (Roohani 2003, 2). Güney Kore’de yapılan bir ampirik çalışmada, XBRL’in kullanılmasının finansal raporları daha kaliteli ve şeffaf kıldığını, böylece bilgi asimetrisini azalttığını ortaya koymuştur (Yoon ve diğerleri 2008, 162).

4.3. Finansal Raporların Anlaşılabilirliğinin ve Şeffaflığının Artırılması

Finansal raporların sahip olması gereken niteliklerden biri anlaşılabilir olmasıdır. Finansal tabloların ve bu tablolardaki bilgilerin anlaşılabilir olma özelliği, finansal tablo kullanıcılarının finansal bilgileri kolaylıkla anlamalarını sağlayacak bir mali bilgi sunuş şeklini gerekli kılar (Akdoğan ve Tenker 2008, 33). Türkiye’de finansal tabloların anlaşılabilirliği üzerinde yapılan araştırmada, finansal tabloların yeterince anlaşılır olmadığı sonucuna varılmış, dolayısıyla yatırım kararlarında finansal tabloların belirleyici bir unsur olmadığı ifade edilmiştir (Sarioğlu 2004, 252). Yeterince açık olmayan ve yatırım kararlarında belirleyici unsur olmaktan çıkan finansal tabloların düzenlenmesi formaliteden öteye gitmeyecektir. XBRL ile finansal tabloların her bir kalemine istenildiği kadar not eklenerek kullanıcıların bilgisine sunulmaktadır. Böylece kullanıcılar finansal tablo kalemlerinin üzerini tıklayarak tablo hazırlayıcıların ekledikleri bilgilerden faydalanabilecek ve finansal tablolar daha anlaşılır olabilecektir.

XBRL ile finansal tablolarda yer almış her çeşit bilgi açık bir şekilde tanımlanarak, düzenleyici ve yasal kuralları da içerecek şekilde bir sözlük geliştirilerek, finansal raporların daha anlaşılır olmasına katkı sağlanmıştır (Co-

derre 2004, 6). Böylece finansal raporlar pay sahibi odaklı olmaktan çıkıp menfaat sahibi odaklı konumuna geçecektir.

Ayrıca XBRL’de taksonomiler aynı element ile ilgili farklı etiketler kullanarak, farklı dillerde belgenin içeriğinin tanıtımını sağlar. Böylece şirket örnek belgeyi internet üzerinden bir defa yayınlayacak ancak her kullanıcı bunu kendi dilinde alabilecektir. Bu durum, farklı dillere mensup kullanıcılar üzerinde anlaşılabilirlik açısından olumlu etkiler yaratmaktadır (Tehmina 2006, 40).

XBRL finansal bilgilerin orijinal bağlamda tutulmasını sağlayarak muhasebe bilgilerinin şeffaflığını artırmaktadır. Örneğin vadeli bir döviz swap sözleşmesinde, döviz birimi, toplamı, vadesi gibi birçok faktör söz konusudur. XBRL, her bir faktör için bir barkod ekleyerek, kullanıcıların kolayca anlamalarını ve sözleşmenin içeriğini incelemesine imkân vermektedir. Böylece daha detaylı raporların verilmesiyle muhasebe bilgilerinin şeffaflığını artırmaktadır (Wang ve Yuang 2009, 139).

4.4. Daha Zamanlı Finansal Raporların Sunulması

Kavramsal Çerçeve’de zamanında sunum, bilginin, karar verenler açısından kararlarını etkileyebileceği zamanda mevcut olması anlamına geldiği ifade edilmektedir. Zorunlu olmayan nedenlerle raporlanmasının geciktirilmesi bilginin uygunluk özelliğini ortadan kaldırmaktadır.

Geleneksel finansal tabloların, yatırımcılar ve kredi verenlerin karar almalarında; zamanlı ve ilgili bilgiler sağlayamayacağı tartışılmaktadır. Finansal bilgilerin zamanlılık özelliğini geliştirmek için online, gerçek zamanlı, elektronik finansal raporlar önerilmektedir. XBRL ve internet tabanlı finansal raporlar, zamanlılık özelliğini arttırabilmek için kullanılmaktadır (Rezaee 2009, 25). Genel amaçlı finansal raporlama taksonomileri (GP Taksonomileri) ile birlikte büyük defter taksonomilerinin (GL Taksonomileri) kullanılmasıyla işlemlerin kayda girmesi, raporlanması ve sunulması arasındaki zaman farkı ortadan kaldırılabilir. Bu durum sürekli raporlamayı mümkün hale getirmektedir. Sürekli raporlama ile finansal raporlamanın zamanlılık sorunu aşılmış olacaktır.

İşletme bilgilerinin değişiminin otomatikleşmesi ile XBRL, karar alıcılara, “el değmeden” çok daha kısa süre içerisinde ve düşük maliyetle verilere ulaşabilme imkânı sağlar. Finansal raporların yayınlanması ve kullanımı arasındaki zamanı çok daha azaltarak veya tamamen ortadan kaldırarak daha iyi ve daha bilinçli kararların alınmasına imkân verir (www.pwc.com). Zaman tasarrufu XBRL’nin en önemli artısıdır. Örneğin eski yazılımlarda

bir saat sürececek bir işlem XBRL'de bir saniye sürebilmektedir. Bu zaman tasarrufu, sistemin makineden makineye otomatik iletişime izin vermesi sayesinde ortaya çıkmaktadır. Yabancı ülkelerin, düzenleyici kurumların, yatırımcıların ve tüm ilgi gruplarının analize daha fazla zaman ayırmasını sağlayacaktır (Campbell R., 2011).

4.5. Mali Tabloların Konsolidasyonunu Kolaylaştırması

Bir gruba ait şirket sayısının artması ve şirketlerin ülke içinde ve dışında yayılması ile birlikte bu şirketlerin mali tablolarının toplanması ve birleştirilmesi de bir zorunluluk haline gelmiştir. Ancak özellikle farklı muhasebe sistemlerine tabi şirketlere ait mali tabloların konsolidasyonu daha fazla emek ve zaman gerektirmektedir.

XBRL, GL taksonomilerinin (büyük defter taksonomileri) genişletilebilirliği ve XML formatının hiyerarşik yapısı nedeniyle en detaylı şekilde hesapların konsolidasyonunu sağlar. Böylece konsolidasyon öncesi bilgilerin içeriğinin korunması sağlanır (Florescu ve diğerleri 2009, 938).

Bazı işletmeler farklı muhasebe veya bilgi sistemlerine tabi olabilirler. Verilerin konsolidasyonu veya sistemler arasında bilgi paylaşımında elle müdahale gerekebilmektedir. Bunun için yazılım satıcıları farklı özelliklerdeki yazılımlarla veri alış verişini sağlayan çoklu ara yüzler geliştirmektedir. XBRL, sistemler arasında entegrasyonu sağlayan katmanlar oluşturarak çoklu ara yüzlere olan ihtiyacı azaltabilmektedir. Örneğin Navision ve PeopleSoft şirketleri, XBRL örnek belgelerini oluşturarak, iki sistem arasında mali tablo verilerini sorunsuz olarak transfer edebilmektedir (Piechocki ve diğerleri 2007, 67).

Finansal raporlarda yer alacak her bir unsur bir element olarak tanımlanmakta ve etiketlenmektedir. Elementlerin özelliklerinde, hangi işletmeye ait olduğu, dönemi, para birimi, borç veya alacak kalanı verdiği, muhasebe politikaları gibi bilgiler ayrı ayrı etiketlendiğinden, finansal tablolar istenilen yöntemlerle otomatik olarak konsolide edilebilmektedir.

4.6. Sürekli Denetimi Kolaylaştırması

Sürekli denetim, işletme varlıklarının korunmasında, veri bütünlüğünün korunması ve güvenilir finansal bilginin üretilmesi konularında gerçek zamanlı muhasebenin etkinlik ve etkililiğini belirlemeye yönelik kanıtların toplanması ve değerlendirilmesi sürecidir (Bayazıtlı,2002).

Sürekli denetimin iki ana bileşeni ise şunlardır (Selimoğlu 2005, 9):

a) Sürekli kontrol değerlendirmesi (continuous control assessment): Kont-

rol zaafiyetleri üzerinde mümkün olabildiğince çabuk denetim yapılabilmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, iç denetçiler yönetimin izleme fonksiyonunun yeterliliğini değerlendirmekte, denetim ve yönetim kurullarına kontrollerin etkili çalıştığı ve kurumun muhtemel olumsuzlukları hızlı bir şekilde düzeltebileceği garantisini sunmaktadırlar.

b) Sürekli risk değerlendirmesi (continuous risk assessment): Beklenen risk düzeyinin üzerindeki sistem ve süreçlerin belirlenmesini ifade eder. Bu yöntem sayesinde, denetçiler kurumun riskli alanlarını tespit etmekte, bu türden riskleri derecelendirmekte ve sınırlı denetim kaynaklarının daha etkin dağılımını sağlamaktadırlar.

XBRL GL ve XBRL FR taksonomilerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal raporlar denetçiler için kolay ulaşılabilir ve kolay incelenebilir denetim kanıtları sunmaktadır. XBRL, işletmelere gerçek zamanlı muhasebe sistemlerini uygulama imkânı sunmaktadır. Gerçek zamanlı muhasebe sistemi denetçilere işletmelerin finansal raporlarını, müşteri listelerini, kataloglarını, güncellenmiş fiyat listelerini online olarak kolayca ulaşabilmeleri imkânı sağlar. Kâğıtsız ve gerçek zamanlı muhasebe sistemlerinin kullanımıyla denetim kanıtlarının çoğunun elektronik ortamda olması dış denetçilerin de sürekli elektronik denetim yapmalarını gerektirmektedir (Rezaee ve diğerleri 2001, 157).

Denetçiler XBRL'i kullanarak finansal verileri hatasız ve çok daha hızlı bir şekilde elde etmekte, daha üst düzeyde araştırma ve analiz imkânı elde etmektedirler. Tüm işlemlerin denetlenmesi mümkün olmamakla birlikte bir denetçi, iç kontrol süreçleri ve sistemlerini kullanarak işletme bilgilerini ve raporlarını denetleyebilir. XBRL, denetçilere işletme bilgilerini gerçek zamanlı olarak elde etme ve doğrulama konusunda yardımcı olur. Yine XBRL, denetçilere daha az zaman ve çaba sarf ederek verileri daha hızlı bir şekilde elde etmelerine imkân verdiğinden, yanlışlıkları veya dolandırıcılıkları tespit etme ihtimali daha yüksek olmaktadır (Bizarro ve Garcia 2010, 69). XBRL uygulamalarının sağladığı eş zamanlı denetim olanağı ile mali bir işlemin gerçekleşmesi, kayıt altına alınması ve gözden geçirilmesi arasındaki zaman farkı en aza indirgenmektedir (Toraman ve ağabeydoğlu 2008, 79).

5. SONUÇ

Bilgi ve iletişim çağında geleneksel finansal raporlama sistemleri finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamamaktadır. Özellikle internet üzerinden sunulan finansal raporların standart bir bilgisayar dili ile sunulmaması ve finansal raporların değişik formatlarda (basılı olarak,

pdf, Word, Excel, v.b.) hazırlanması, kullanıcıların bu bilgileri kendi sistemlerine tekrar yüklemelerine ve yeniden yükleme sırasında insan unsurundan kaynaklanan yanlış veri girişlerine neden olmaktadır. Ayrıca finansal raporların sunulmasının belirli bir zaman alması, yeterince açık, anlaşılır, karşılaştırılabilir ve şeffaf olmaması, konsolidasyonun uzun zaman ve emek gerektirmesi, asimetrik bilgi problemi gibi başka sorunlar da söz konusu olmaktadır. Asimetrik bilgi ile finansal tablo kullanıcılarının ekonomik kararlar alma imkanı sınırlanmış ve engellenmiş olmaktadır.

XBRL'in kullanımı bu sorunların varlığını büyük oranda ortadan kaldırmaktadır. XBRL ile finansal raporlarda yer alan tüm veriler etiketlenmekte, bu bilgilerin anlamları biçimlerinden ayrıştırılıp bilgisayarların anlayabileceği bir hale getirilmektedir. Finansal tablo kullanıcıları bu verileri XBRL platformundan otomatik olarak alabilmekte, ek bir işleme gerek kalmadan bunları sistemlerine yükleyebilmekte ve analize tabi tutabilmektedir. Bu platformda şirketin geçmiş dönemlerdeki tabloları yer aldığı gibi aynı sektörde yer alan ulusal ve uluslararası diğer şirketlerin tabloları da yer almaktadır. Ayrıca bu mali tablo kalemlerinin her birine istenildiği kadar dipnot ve açıklama eklenilmektedir. Böylece finansal tabloların karşılaştırılabilirliği, şeffaflığı ve açıklayıcı olma özelliği artmaktadır. İşlemlerin kayıt altına alınması, raporlanması ve kamuya açıklanması sürecindeki zamanlama sorununu bertaraf ederek gerçek zamanlı raporlamaya imkan tanımakta, sürekli denetimi kolaylaştırmakta ve asimetrik bilgi sorununu ortadan kaldırmaktadır.

XBRL'in daha zamanlı, yüksek kaliteli, şeffaf ve karşılaştırılabilir nitelikteki finansal raporlamaya imkan vermesi, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASCB) temel amaçlarına hizmet ettiğinden ve dünya çapında finansal raporlama standardizasyonunu sağlama amacına yönelik uygun bir araç olduğundan, IASCB'nin XBRL'i hızla benimsemesine ve XBRL konsorsiyumu içinde lider konumuna geçmesine neden olmuştur. ABD başta olmak üzere gelişmiş sermaye piyasalarına sahip birçok ülke ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu finansal tabloların hazırlanması ve sunulmasında XBRL'i kullanmak üzere yerel temsilciliklerini oluşturmuş ve taksonomilerini yayınlamıştır. Yapılan çalışmalarda bu ülkelerde XBRL ile hazırlanıp sunulan finansal raporlar, bu raporların kullanıcılarına daha zamanında, doğru, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgileri sunulduğunu göstermiştir. Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun olarak hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartlarına göre finansal tabloları hazırlayacak olan ülkemizde de XBRL çalışmalarına bir an önce başlanmalı, yerel temsilcilik oluşturularak taksonomiler geliştirilmelidir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N ve N. Tenker. 2005. Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi kitabevi, Ankara.

Bai, L. ve L. Min, 2009. An Ontology-augmented XBRL Extended Model for Financial Information Analysis China this paper appears in: Intelligent Computing and Intelligent Systems.

ICIS 2009. IEEE International Conference on Issue Date: 20-22 Nov. 2009 .

Bayazıtlı, E, 2001. "Sürekli Denetim: Geleceğin Denetimi", Orijinal Metin: Rezaee,Z.Elam, R. ve Sharbatoghlie, Continuous Auditing: The Audit of the Future, Managerial Auditing Journal, 16/322.150-158. Muhasebe ve Denetim Bakış, Şubat.

Bizzaro P. A. ve A. Garcia, 2010. XBRL-Beyond the Basics, The CPA Journal, Mayıs.

Bonson E., The Role of XBRL in Europe The International Journal of Digital Accounting Research Vol. 1, No. 2.

Campell R., 2012. The Advantages of XBRL, www.ehow.com/about_5066285_advantages-xbrl.html.

Caroline V.H., <http://www.treasuryandrisk.com/2008/04/01/time-to-speak-the-same-language>.

Coderre D. 2004. "Are You Ready for XBRL?", Internal Auditor, Vol.2004, No.4, August.

Debreceeny R., Carsten Felden, Maciej Piechocki, 2007. New Dimensions of Business Reporting and XBRL, Deutscher Universitäts-Verlag.

Debreceeny, R., Carsten Felden, Bartosz Ochowski, Maceij Piechocki, Michael Piechocki, 2009. XBRL For Interactive Data, Springer.

Florescu, V. ve P. Amza, G. Tudor, 2009. The Normalization Of Financial Data Exchange Over The Internet, Adopting International Standart XBRL, Annals of Faculty of Economics, vol. 4, issue 1.

Hoffman, C. Financial reporting Using 2006. XBRL, IFRS AND US GAAP EDITION, UBmatrix,

Hyungwook Yoon, Hangjung Zo, and Andrew P. Ciganek Does 2011. XBRL Adoption Reduce Information Asymmetry? Journal of Business Research Volume 64, Issue 2, February,

IFRS (International Accounting Standards Board), <http://www.ifrs.org/XBRL/Resources/Fundamentals.htm>, 01.08.201.

Karasioğlu, F. 2001. İnternet Tabanlı Finansal Raporlama, Nobel Yayın Dağıtım, Yayın No.266, Ankara.

Khan, T. 2006. Financial Reporting Disclosure On The Internet, An International Philosophy, Victoria Universty, Footscray Park, Australia.

Kurtel, K., Web'in Geleceği: Anlamsal Web: Ege Akademik Bakış.

Özgül, C., ve S. Önce, 1999. Muhasebenin Kuramsal Yapısı, Eskisehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.

Şimşek, S. ve A. Karakaş, Asimetrik bilgi-iktidar ve kurumsal düzenleme üzerine, TÜHİS, İş Hukuk ve İktisat Dergisi, Cilt: 20, Sayı: 4 - 5 Kasım 2006 / Şubat 2007.

Piechocki, M., 2011. XBRL Financial Reporting Supply chain Architecture, <https://fridolin.tu-freiberg.de/archiv/pdf/WirtschaftswissenschaftenPiechockiMaciej188526.pdf>, e.t.

PWC (PricewaterhouseCoopers), 2010. Daha İyi Bilgi, <http://www.pwc.com/gx/en/xbrl/better-information.jhtml> 10.09.2011.

Rezaee Z, 2009. Financial statement fraud: Prevention and Detection, Jhon Wiley.

Rezaee, Z., R. Elam ve A. Sharbatoghlie, 2001. "Continuous auditing: the audit of the future", Managerial Auditing Journal 16/3.

Selimoğlu, S. 2005. "Denetim Olgusunun Kurumsal Kaynak Planlaması (ERP) Sistemleriyle Bütünleştirilmesi", 7. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Antalya.

Srisvastava R. 2009. XBRL (Extensible Business Reporting Language): A Research Perspective, Indian accounting Review, Vol. 13, No.1.

Sarioğlu K. 2006. Türkiye'de Hazırlanan Finansal Tabloların Anlaşılabilirliği, Sorunlar ve Çözüm Önerileri, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Tan, C. Ve J Shon 2009. XBRL and its financial reporting benefits:Capital marketevidence Fordham University First Draft Broadway, Room 11-28 Fordham University, New York .

Temizel, F ve İ. O. Coşkun, 2010. Finansal Piyasalar İle Etkin Bir İletişim Ve Geliştirilmiş Şeffaflık Aracı Olarak Yatırımcı İlişkileri, Afyon Kocatepe

Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi C.XII ,S.II.

Toraman, C. ve H. Abidoğlu, 2008. "Genişletilebilir İşletme Raporlama Dili (Gird) ve Gelir İdaresince Kullanımı", Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi C.X ,S II.

Wagenhofer, A, 2003. Economic Consequences Of Internet Financial Reporting journal Schmalenbach Business Review. Volume (Year): 55 Issue (Month): 4 October.

WIKIPEDIA, 2010. Taksonomi, <http://tr.wikipedia.org/wiki/Taksonomi> 08.09.2010.

Willis, M. 2003. Corporate Reporting Enters the Information Age, Regulation, Vol. 26, No. 3, pp. 56-60, Fall.

Xin Y., ve Yanyan W. 2009. Study on the Function of XBRL and the Enhancement of the Accounting Information Quality under the Background of Informationization , International Journal of Business and Management Vol. 4, No. 11 Nowember.

Yoon, H, Hangjung Z. and Andrew P. C, 2010. "Does XBRL adoption reduce information asymmetry?" Journal Of Business Research, February.

FINANSAL TABLO HİLELERİNİN VERİ MADENCİLİĞİ YARDIMIYLA TESPİT EDİLMESİ: ÜRETİM SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA *

Yrd. Doç. Dr. Serkan TERZİ**

Yrd. Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN***

ÖZET

Hileli işlemlerden dolayı finansal kayıplar, dünyada her geçen gün artmaktadır. Sertifikalı Hile Denetçileri Kuruluşu'nun (ACFE) yayınlamış olduğu 2012 yılı raporuna göre; dünya genelinde şirketler, finansal tablo hileleri yoluyla ortalama 1 milyon \$ finansal zarara uğramaktadır.

Bu çalışmanın amacı, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) işlem gören imalat sektöründeki şirketler üzerinde veri madenciliği sınıflandırma yöntemleri kullanılarak ampirik bir araştırma yapmaktır. Bundan dolayı 50 şirket seçilmiş olup bunların 25 tanesi hile riskli, 25 tanesi ise hile risksiz olarak belirlenmiştir. Bu amaçla önceki literatür çalışmalarında kullanılmış 15 finansal değişken seçilmiştir. Yapılan araştırma sonucunda stokların kısa vadeli borçlara oranı, aktif karlılık oranı ve duran varlıkların toplam aktife oranı hileli finansal tablo göstergeleri olarak belirlenmiştir. Ayrıca veri madenciliği yöntemlerinin performanslarının literatüre göre etkin oldukları tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Hile, Veri Madenciliği, Finansal Tablo Hileleri

Jel Kodlar: M40, M41

* Bu makale, 3-4 Mayıs 2012 tarihinde Malatya İnönü Üniversitesinde düzenlenen 24. Dünya Sürekli Denetim ve Raporlama Sempozyumunda sunulan bildiriden hazırlanmıştır.

** Sorumlu Yazar, Çankırı Karatekin Üniversitesi, Yapraklı Meslek Yüksekokulu, Çankırı. serkanterzi@karatekin.edu.tr

*** Okan Üniversitesi, Meslek Yüksekokulu, İstanbul. ilkerkiymetlisen@yahoo.com

ABSTRACT**Determination of Fraudulent Financial Statements Using Data Mining: A Research in Manufacturing Sector**

Financial losses due to fraudulent transactions are increasing day by day in the world. According to the 2012 report of Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), companies lose averagely 1 million dollars due to financial statement fraud.

The purpose of this study is to carry out an empiric research on manufacturing companies listed on the Istanbul Stock Exchange using the methods of data mining classification. Therefore, 50 companies have been selected. 25 of these companies had signs of fraud, and 25 of them contained non-fraudulent. Thence, 15 financial variables used in the previous literature have been selected. As a result of this study, inventories to short term liabilities ratio, return on assets ratio, and fixed assets to total assets ratio represent good indicators in order to determine financial statement fraud. However, performances of data mining methods have been detected to be effective in the literature.

Keywords: Fraud, Data Mining, Financial Statement Frauds

Jel Codes: M40, M41

1. GİRİŞ

Hile, eski uygarlıklardan günümüze kadar var olmasına rağmen, Enron, Lucent ve WorldCom gibi şirketlerin son birkaç yıl içinde ortaya çıkan muhasebe skandallarından sonra çeşitli finansal kuruluşlar, düzenleyici kurumlar ve kamu otoriteleri tarafından dikkat çekici hale gelmiştir.

Genel anlamıyla hile, kasti olarak finansal tablolarda yapılan hata ve yanlışlıkları kapsamaktadır. Hile, genel kabul görmüş sınıflandırmaya göre iki gruba ayrılmaktadır. Bunlardan ilki çalışanların yaptığı hileler olup, varlıkların yanlış tahsisini (asset misappropriation) ve suiistimali (corruption) içermektedir. Çalışan hileleri; çalma, şirketin almadığı mallar için ödeme yapılması, zimmete geçirme gibi şekillerde gerçekleşebilmektedir. İşletme kayıtlarında görünen paranın zimmete geçirilmesi, stok hırsızlığı, şirket varlıklarının şahsi kullanımı çalışan hilelerine örnek olarak verilebilir. İkinci ise finansal tablo hileleri olup raporlamadan kaynaklanan düzensizlikler, finansal tablo kullanıcılarını kandırmak için yapılan kasıtlı hatalar veya çeşitli tutarların ihmalidir. Hileli finansal raporlama, tepe yönetimi tarafından

yapılan bir hile türüdür (Sipahi 2004, 5-6). Hileli finansal tablolar, öncelikli olarak varlıkların ve karın olduğundan yüksek, borçların ise düşük gösterilmesini ihtiva etmektedir (Apparao ve diğerleri 2009, 159). Finansal tablo hilelerinin amacı, vergi tasarrufu sağlamaktan başlayıp, özellikle şirketin durumunun olduğundan iyi gösterilmesi ve böylece kredi kaynaklarına daha iyi ulaşabilmeye kadar uzanmaktadır.

Hileli işlemlerin şirketlere olan gerçek maliyetini tespit etmek çok zor olmakla birlikte, imkansız değildir. Ancak dünyada ortaya çıkan muhasebe skandalları bize buzdağının görünen yüzünü göstermektedir. Nitekim ACFE'nin 2008, 2010 ve 2012 yılı raporları incelendiğinde, dünya genelindeki şirketlerin, hileden dolayı yıllık gelirlerinin ortalama %5'ini kaybettiği görülmektedir. Aynı rapora göre şirketlerin her bir hile türünden dolayı maruz kaldıkları finansal kayıplar Tablo 1'de özetlenmiştir.

Tablo 1. Hile Türlerinin Frekansları ve Finansal Zararları

Hile Türleri	Ortaya Çıkma Sıklıkları (Frekans)			Ortalama Finansal Zararlar		
	2008	2010	2012	2008	2010	2012
Varlıkların yanlış tahsisi	%88,7	%86,3	%86,7	150.000 \$	135.000 \$	120.000 \$
Suiistimal	%26,9	%32,8	%33,4	375.000 \$	250.000 \$	250.000 \$
Finansal Tablo Hileleri	%10,3	%4,8	%7,6	2.000.000 \$	4.100.000 \$	1.000.000 \$

Tablo 1'den de görüldüğü gibi finansal tablo hileleri, hile türleri içinde çok fazla olmamakla birlikte, şirketleri en fazla finansal zarar uğratan hile türüdür. Özellikle hileli işlemlerin tespiti ve önlenmesine ilişkin son yıllarda yapılan düzenlemeler finansal tablo hilelerinin azalmasında önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir. Nitekim Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC) tarafından ISA 240 "Finansal Tablo Denetiminde Yolsuzluk ve Hataya İlişkin Denetçinin Sorumluluğu", Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından SAS 99 "Finansal Tablo Denetiminde Hilenin Değerlendirilmesi" bu düzenlemelerden bazılarıdır. Türkiye'de ise Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" 2006 yılında yayınlanmıştır. Bu tebliğ, ISA 240'ın özet çevirisi şeklinde olup, hileli işlemlerin tespiti ve önlenmesinde yol gösterici hükümler içermekte ve denetçi ile yönetimin sorumlulukları açıklanmaktadır. Ayrıca bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında hile ve usulsüzlüklerin dikkate alınması konusundaki sorumluluğuna dair ilke, usul ve esaslarını belirlemektir.

Denetim, bir şirketin kontrol sürecinin sadece bir parçasıdır ve temel amacı hesapların incelenmesi suretiyle şirketin finansal tabloları hakkında bir güvence vermektir. Bundan dolayı denetçi şirketin finansal tablolarını niceliksel ve niteliksel verileri esas alarak incelemektedir. Aynı zamanda manuel olarak oluşturulan denetim prosedürleri kapsamında önemli her bir denetim alanına ilişkin örnekleme yoluyla incelemeler yapmaktadır (Koskivaara 2000, 326).

Finansal tablo hilelerinin normal denetim prosedürlerinin kullanımı ile tespit edilmesi oldukça zordur. Bunun nedenlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Apparao ve diğerleri 2009, 159):

- Finansal tablo hilelerinin karakteristikleri hakkında yeterli bilginin olmaması,
- Çoğu denetçinin finansal tablo hilelerinin tespitinde yeterli tecrübeye sahip olmaması,
- Finans ve mali işler müdürleri ile muhasebecilerin kasti olarak denetçilere yanlış bilgi vermesi.

Bu çalışmanın amacı, İMKB’de üretim sektöründe faaliyet gösteren şirketler üzerinde veri madenciliği yöntemleri kullanılarak bir araştırma yapmaktır. Araştırmada veri madenciliği sınıflandırma yöntemlerinden yapay sinir ağı (YSA) ile karar ağacı (KA) kullanılmıştır. Bu iki yöntemin performansları birbiriyle ve literatürle karşılaştırılmıştır. Bu amaçla İMKB’de işlem göre 50 şirket seçilmiş ve seçilen şirketlerin finansal tablolarından hesaplanan 15 değişken yöntemlerin girdisi için kullanılmıştır.

Bu çalışma 5 bölümde yürütülmüş olup ikinci bölümde literatürde yer alan önceki bazı çalışmalar özetlenmiştir. Üçüncü bölümde araştırmanın metodolojisi hakkında bilgi verilmiştir. Dördüncü bölümde araştırma sonucundan elde edilen bulgular ve geliştirilen YSA ve KA modellerinin performansları hakkında bilgi verilerek literatürle karşılaştırılmıştır. Son bölümde çalışmanın sonucu açıklanmış ve çalışmanın işletme ilgililerine olabilecek katkıları belirtilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Bazı denetim çalışmalarında finansal tablo hilelerinin (HFT) belirlenmesi için standart denetim prosedürleri yeterli iken, bazılarında yeterli olmamaktadır. Bu nedenle finansal tablo hilelerini etkin bir biçimde belirleyebilmek için ilave analitik prosedürlere ihtiyaç duyulmaktadır. İstatistiksel ve veri madenciliği yöntemleri, hileli işlemlerin (hileli raporlama, e-ticaret

hileleri, nakit hırsızlığı, kredi kartı hileleri, telekomünikasyon hileleri, sigorta hileleri vb.) tespitinde başarılı olmaktadır (Apparao ve diğerleri 2009, 159).

Son bir kaç yılda literatürde şirket uygulamalarında veri madenciliği yöntemleri sıklıkla kullanılmaktadır. Hile tespiti amacıyla yapılan çalışmalar ve özellikle veri madenciliği yöntemlerini kullanılmasına ilişkin önemli literatür özeti aşağıda yer almaktadır.

Çalışmalar	Yöntemler	Bulgular
Fanning ve Cogger (1998)	YSA	HFT'lerin belirlenmesinde yapay sinir ağlarının kullanılmasının yüksek bir başarı oranı getirdiği tespit edilmiştir.
Spathis ve arkadaşları (2002)	Çoklu Kriter Karar Analizi Yöntemi (MCDA) ve UTADIS (UTilite's Additives DIScriminantes)	HFT'lerin belirlenmesinde MCDA yönteminin geleneksel istatistikî yöntemlere göre daha etkin sonuçlar verdiği tespit edilmiştir. Hile risk faktörleri olarak bazı finansal oranların etkin olduğu belirtilmiştir.
Cerullo ve Cerullo (2006)	YSA	Bazı oranların hilelerin belirlenmesinde birer gösterge oldukları tespit edilmiştir. Ayrıca YSA'nın sınıflandırma başarısı yüksek olarak belirlenmiştir.
Kirkos ve arkadaşları (2007)	YSA, KA ve Bayes İnanç Ağaçları	Veri madenciliği yöntemleri ile Bayes inanç ağaçları yönteminin doğru sınıflandırma başarısı yüksek olarak belirlenmiştir.
Liou (2008)	YSA, KA ve Lojistik Regresyon (LR)	Bazı finansal oranların HFT'leri tespit etmede etkin olduğu, lojistik regresyon analizi ile karar ağacı yönteminin daha yüksek doğru sınıflandırma başarısına sahip olduğu tespit edilmiştir.
Ata ve Seyrek (2009)	YSA ve DT	Bazı finansal oranların finansal tablo hilesini tespit etmede önemli olduğu belirlenmiştir. Ayrıca YSA ve KA'nın yüksek doğru sınıflandırma başarısına sahip olduğu belirlenmiştir.
Gaganis (2009)	YSA, Diskriminant Analizi, LR, UTADIS ve diğer veri madenciliği yöntemleri	Bazı finansal oranların HFT'lerin belirlenmesinde yararlı olduğu tespit edilmiştir. Finansal olmayan değişkenlerin veri madenciliği yöntemlerinin doğruluk oranlarını arttırdığı belirlenmiştir.
Ravisankar ve arkadaşları (2011)	YSA yöntemleri, LR, Destek Vektör Makineleri ve diğer veri madenciliği yöntemleri	HFT'lerin tespitinde karlılık ile ilgili oranların önemli birer parametre olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Örnek Seçimi

Çalışmada İMKB’de üretim sektöründe işlem gören 50 şirketin denetlenmiş finansal tabloları kullanılmıştır. Seçilen şirketlerin denetim raporları incelendiğinde 25 şirketin finansal tablolarında önemli düzeyde yanlışlık belirlenmiştir. 25 HFT şirketi, aynı sektörde faaliyet gösteren ve hile riski taşımayan (HRT), yani olumlu denetim görüşü verilen 25 şirket ile karşılaştırılmıştır. Seçilen 25 HFT şirketin denetim raporları incelendiğinde; 5 şirketin denetim görüşü “Görüş Bildirmekten Kaçınma”, 20 şirketin denetim görüşünün ise “Şartlı” olduğu belirlenmiştir.

Seçilen şirketlerin, HFT ve HRT ayırımında denetçi görüşleri esas alındığından şirketlerin hileli oldukları konusunda kesin bir hüküm verilememektedir. Ancak bu durum, yapılan çalışmanın kullanılabilirliğini önemli düzeyde etkilememektedir (Kirkos ve arkadaşları 2007).

3.2. Değişkenler

Analiz için 50 şirketin 2010 ve 2009 yılı yıllık bilanço ve gelir tablolarından 15 finansal rasyo seçilmiştir. Seçilen bu değişkenler, önceki literatür çalışmalarında da kullanılmıştır. Analize dahil edilen değişkenlerin seçilme nedenleri aşağıda özetlenmiştir.

Persons (1995) yaptığı çalışmada hileli finansal raporlamaya yönlendiren etkenlerden birinin yüksek düzeyde borçlanma olduğunu belirtmiştir. Yüksek düzeyde borçluluk, HFT ihtimalini arttırmaktadır. Bundan dolayı yöneticiler, bu riski azaltmak veya ortadan kaldırmak için hileli raporlamaya başvurabilmektedir. Bunun için çalışmada mali yapı oranı olan Uzun Vadeli Borçlar/Toplam Aktif (UB/TA) değişkeni analize dahil edilmiştir.

Liou (2008) yaptığı çalışmada HFT’lerin tespit edilmesinde Nakit Akım/Toplam Aktif (NA/TA) ve Nakit Akım/Kısa Vadeli Borçlar (NA/KB) değişkenlerinin etkin olduğunu belirlemiştir. Bundan dolayı bu iki rasyo analize dahil edilmiştir.

Bazı finansal tablo kalemlerinin denetimi, denetçiler açısından kolay olmaktadır. Alacaklar, stoklar ve satış hesapları denetlenmesi zor olan finansal tablo kalemlerine örnek verilebilir. Persons (1995), Fanning ve Cogger (1998) yaptıkları çalışmada yönetimin alacaklar hesabında manipülasyon yapabileceklerini ifade etmişlerdir. Bu nedenle çalışmada, Alacaklar/Toplam Aktif (AL/TA) ve Satışlar/Toplam Aktif (SA/TA) değişkenleri analize dahil edilmiştir.

Persons (1995) ve Spathis ve arkadaşları (2002) yaptıkları çalışmada yöne-

timin stoklar üzerinde manipülasyon yapabileceğini ifade etmişlerdir. Bundan dolayı Stoklar/Toplam Aktif (ST/TA), Stoklar/Kısa Vadeli Borçlar (ST/KB) ve Stoklar/Satışlar (ST/SA) değişkenleri analize dahil edilmiştir.

Ravisankar ve arkadaşları (2011) yaptıkları çalışmada hileli finansal tabloların tespitinde karlılık ile ilgili oranların önemli birer parametre olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Bundan dolayı Brüt Karlılık Oranı (BRT), Aktif Karlılık Oranı (AKO), Brüt Kar/Toplam Aktif (BK/TA), Faiz ve Vergi Öncesi Kar/Toplam Aktif (FK/TA) ve Özkaynak Karlılık Oranı (ÖKO) değişkenleri analize dahil edilmiştir.

Ayrıca Fanning ve Cogger (1998), Liou (2008) ve Ravisankar ve arkadaşları (2011) tarafından yapılan çalışmalarda HFT tespitinde kullanılan Dönen Varlıklar/Toplam Aktif (DÖ/TA) ve Duran Varlıklar/Toplam Aktif (DU/TA) değişkenleri de bu çalışmadaki analize dahil edilmiştir.

Değişkenlere uygulanacak istatistik testlerin belirlenmesi amacıyla, öncelikle normallik sınaması yapılmıştır. Normallik sınaması, Kolmogorov-Smirnov testi ile yapılmıştır. Elde edilen test sonuçları Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2. Normallik Sınaması Sonuçları

Değişkenler	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)	Değişkenler	Kolmogorov-Smirnov Z	Asymp. Sig. (2-tailed)
ST/TA	1,113	0,168	FK/TA	0,561	0,912
AL/TA	0,934	0,348	NA/TA	0,795	0,553
DÖ/TA	0,436	0,991	NA/KB	1,306	0,066
DU/TA	0,436	0,991	ST/KB	1,315	0,063
SA/TA	0,820	0,512	ÖKO	1,273	0,078
BRT	1,340	0,055	ST/SA	0,990	0,281
AKO	0,969	0,305	UB/TA	1,131	0,155
BK/TA	0,762	0,606			

Tablo 2 incelendiğinde HRT ve HFT'lerden elde edilen finansal oranların tamamının normal dağılıma uygunluk gösterdiği ($p > 0,05$) görülmektedir. Bu nedenle seçilen değişkenler arasında istatistiksel açıdan farklılık olup olmadığını test etmede F testi (ANOVA) kullanılmıştır.

ANOVA testi ile iki grup arasındaki farklılıklar, her bir değişken bazında karşılaştırılmış ve istatistiksel açıdan önemli olan değişkenler (düşük p değeri olanlar) belirlenmiştir (Kirkos et al. 2007). Yüksek p değerine ($p > 0,05$) sahip olanların HFT tespitinde anlamlı olmadıkları sonucuna ulaşılmıştır. Tablo 3, her bir değişken için ortalamalar, standart sapmalar, F-değerleri ve p-değerlerini göstermektedir.

Tablo 3. ANOVA Tablosu ve Değerleri

Değişkenler	HRT		HFT		F (*)	Sig.
	Ortalama	Standart Sapma	Ortalama	Standart Sapma		
ST/KB	0,657	0,465	0,130	0,190	27,513	0,000
FK/TA	0,102	0,090	-0,019	0,104	19,564	0,000
AKO	0,079	0,077	-0,070	0,132	23,511	0,000
BK/TA	0,232	0,138	0,083	0,091	20,288	0,000
NA/TA	0,073	0,110	-0,055	0,140	12,944	0,001
ST/TA	0,169	0,127	0,062	0,069	13,879	0,001
NA/KB	0,400	0,639	-0,058	0,338	10,030	0,003
ÖKO	0,400	0,639	-0,058	0,338	10,030	0,003
DÖ/TA	0,535	0,226	0,385	0,199	6,282	0,016
DU/TA	0,465	0,226	0,615	0,199	6,282	0,016
AL/TA	0,212	0,161	0,271	0,201	1,303	0,259
SA/TA	0,870	0,395	0,758	0,812	0,381	0,540
BRT	0,256	0,112	0,104	0,386	3,594	0,064
ST/SA	0,207	0,132	0,556	2,062	0,712	0,403
UB/TA	0,107	0,092	0,300	0,499	3,603	0,064

(*) %95 güvenilirlik düzeyinde

Tablo 3 incelendiğinde analize dahil edilen 25 finansal rasyonun istatistiksel anlamlılık düzeyleri (Sig.) ve F-değerleri görülmektedir. F değerleri, bağımsız değişkenlerin ayrıştırılmasında kullanılmaktadır. Bunun için F değerlerinin önemlilik düzeyleri dikkate alınmaktadır. Büyük F değerleri, bağımsız değişkenin üstün ayrıştırma gücüne sahip olduğunu göstermektedir (Chung ve arkadaşları 2008, 24). 8 değişkenin p-değerleri ($p \leq 0,01$), 2 değişkenin ($p \leq 0,05$) olarak tespit edilmiştir. Seçilen değişkenler, ST/TA, DÖ/TA, DU/TA, AKO, ÖKO, BK/TA, ST/KB, NA/TA, NA/KB ve FK/TA'dır.

ANOVA testinden sonra istatistiksel açıdan önemli değişkenler arasında faktör analizi uygulanarak, birbiriyle ilişkili değişkenler tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle değişkenler gruplandırılmıştır (Hajizadeh ve arkadaşları 2010, 115). Yapılan faktör analizi sonucunda 10 değişken, 3 grupta toplanmıştır. İlk faktör varyansın yaklaşık %34'ünü, ikinci faktör %22'sini, üçüncü faktör %20'sini açıklamaktadır. Bulunan bu üç faktörün toplam varyansı açıklama oranı %76 olarak belirlenmiştir. Faktör analizine göre öz değerlerinden (eigenvalues) en yüksek olan bir tanesi esas alınmaktadır (Spathis ve arkadaşları 2002, 519). Bu değişkenler, HFT'lerin tespitinde daha çok önemlidir. Buna göre 1.faktör için ST/KB, 2.faktör için AKO ve 3.faktör için DU/TA seçilmiştir.

3.3. Yöntemler

Veri madenciliği genel olarak, büyük hacimli veri seti içerisinde, gizli kalmış, değerli, kullanılabilir bilgilerin açığa çıkarılması işlemidir. Veri madenciliği, veri seti içerisinde örüntü ve ilişkileri keşfederek, bunları geçerli tahminler yapmak için kullanan bir süreçtir. (Koyuncugil ve Özgülbaş 2008, 4). Veri madenciliğinin işlevlerini tahmin edici ve tanımlayıcı veri madenciliği olarak ikiye ayırabiliriz. Tahmin edici modellerde, sonuçları bilinen veri setinden hareket edilerek bir modelin geliştirilmesi ve kurulan bu modelden yararlanılarak sonuçları bilinmeyen veri seti için sonuç değerlerin tahmin edilmesi amaçlanmaktadır. Tanımlayıcı veri madenciliği modellerinde ise, tahmin edici modelin aksine karar vericilere yol göstermek için kullanılan mevcut veri setindeki örüntüler tanımlanmaktadır (Albayrak ve Koltan Yılmaz 2009, 37-38). Tahmin edici ve sınıflandırma modellerine yapay sinir ağları ve karar ağaçları örnek olarak verilebilir. Çalışmamızda veri madenciliği sınıflandırma yöntemlerinden YSA ve KA yöntemleri kullanılmıştır.

Sınıflandırma modellerinde iki tür hata ile karşılaşmaktadır. Bunlardan ilki, HFT'lerin HRT olarak sınıflandırılması olup Tip I Hatası olarak ifade edilmektedir. İkincisi ise HRT'lerin HFT olarak sınıflandırılması olup Tip II Hatası olarak isimlendirilmektedir.

3.3.1. Yapay Sinir Ağı

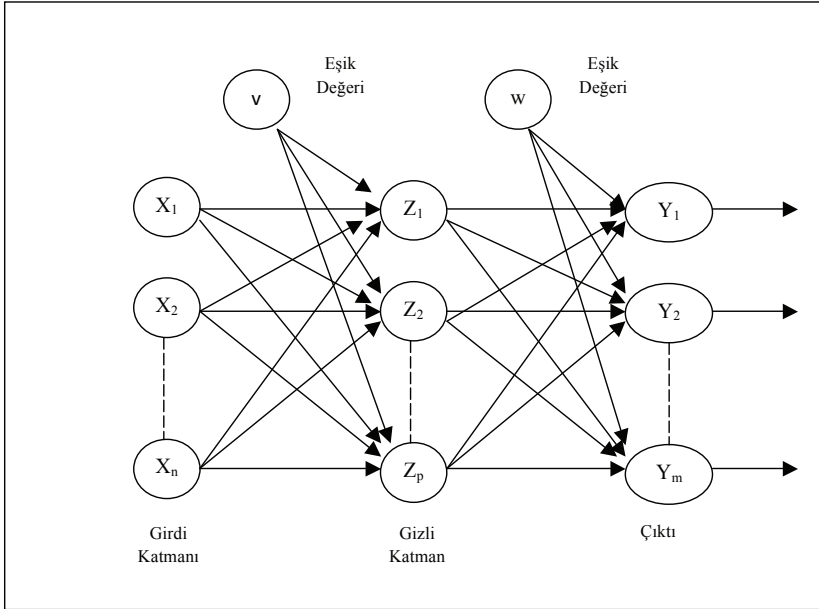
YSA, güçlü bir istatistiksel modelleme yöntemidir. Bu yöntem vasıtasıyla veri setindeki işlemler arasındaki ilişki tespit edilmekte ve bu işlemler sınıflandırmaya, değerlendirmeye, tahmin ve kontrol işlemlerine tabi tutulmaktadır (Coakley ve Brown 2000, 119). Bu özelliklerinden dolayı YSA, hile tespitinde ve risk değerlendirmelerinde kullanım alanı bulmaktadır (Cerullo ve Cerullo 2006, 1).

YSA'nın yapısında, birbirleriyle bağlantılı sinirler (nöronların) yer almakta olup bu yapıda girdi katmanı, çıktı katmanı ve gizli katman olmak üzere temelde üç katman bulunmaktadır. Girdi katmanı, birinci katman olup dışarıdan gelen verilerin modele alınmasını sağlar. Bu veriler, istatistiksel açıdan düşünüldüğünde bağımsız değişkenlere karşılık gelmektedir. Son katman çıktı katmanı olup bilgilerin dışarıya iletilmesi işlevini yapmaktadır. Çıktı değişkenleri de istatistiksel açıdan düşünüldüğünde bağımlı değişkenlere karşılık gelmektedir. Modeldeki diğer katman ise, girdi katmanı ile çıktı katmanı arasında yer alan gizli katmandır. Gizli katmanda bulunan nöronların dış ortamla bağlantıları yoktur, yalnızca girdi katmanından gelen sinyalleri alırlar ve çıktı katmanına sinyal gönderirler. Katmanlar dışında en önemli

unsurlardan biri de nöronların birbirlerine veri aktarmalarını sağlayan bağlantılardır. Yapay sinir ağı içinde tüm bağlantıların farklı ağırlık değerleri bulunmaktadır. Bu ağırlık değerleri SPSS paket programında tesadüfi olarak üretilmiştir. Ağ, bu değerler kullanılarak test edilmektedir (Küçükkocaoğlu ve arkadaşları 2007, 11-12).

YSA yapıları içerisinde en yaygın kullanım alanı bulan ve çalışmamızda da kullanılan çok katmanlı yapay sinir ağıdır (Multiple Layer Perception-MLP).

Şekil 1. Çok Katmanlı yapay Sinir Ağı Yapısı (Kaynar ve Taştan 2009, 164)



3.3.2. Karar Ağacı

Karar ağacı adından da anlaşıldığı gibi ağaç gibi görünen, tahmin edici bir modeldir. Ağacın her dalı bir sınıflandırma sorusu ve yaprakları da veri setinin bu sınıflandırmaya ait parçalarıdır (Koyuncuğil ve Özgülbaş 2008 s.5). Bir karar ağacı, basit karar verme adımları uygulanarak büyük hacimli verileri, küçük veri gruplarına bölerek kullanılan bir yapıdır. Her bölme işlemiyle, sonuç gruplarının üyeleri bir diğeriyle çok daha benzer hale gelmektedir. Tahmin edici ve tanımlayıcı özelliklere sahip olan karar ağaçları, uygulanmasının ve yorumlanmasının kolay olması, veri tabanı sistemlerine kolayca entegre edilebilmeleri, güvenilirliklerinin daha iyi olması nedenleri ile sınıflama modelleri içerisinde yaygın kullanıma sahip olan bir yöntemdir (Albayrak ve Koltan Yılmaz 2009, 39). Karar ağacının çalışma kuralı EĞER-SONRA biçimindedir (Kirkos ve arkadaşları 2007, 999).

Karar ağacı yönteminde çok sayıda modeller kullanılmaktadır. Çalışmamızda karar ağacı yöntemlerinden olan C&RT (Sınıflandırma ve Regresyon Ağaçları) yöntemi kullanılmıştır. Bu çalışmada, uygulanan tekli ve çoklu istatistiksel analizlerde SPSS istatistik paket programı (Statistical Package for Social Science) kullanılmıştır.

4. BULGULAR VE ANALİZ

Finansal oranlar üzerinde yapılan inceleme sonrasında (ANOVA testi), bazı değişkenlerin %5 düzeyinde önemli oldukları bulunmuştur. Bu da HFT ile HRT arasında önemli farklılıkların olduğunu göstermektedir. Bu bulgular, seçilen değişkenlerin, üretim sektöründe HFT'lerin tespitinde önemli düzeyde etkili olduğunu göstermektedir. Yapılan ANOVA analizi sonucunda NA/TA, NA/KB ve ST/KB değişkenlerin %1 düzeyinde istatistiksel açıdan önemli olmaları ve hata değerlerinin düşük olması, HFT şirketlerinin likidite sıkıntısı çekebileceğini göstermektedir. Ayrıca AKO, BK/TA ve FK/TA değişkenlerinin de %1 düzeyinde istatistiksel açıdan önemli olmaları ve hata değerlerinin düşüklüğü, HFT şirketlerinin varlıklarını etkin kullanamadıklarını göstermektedir.

İstatistiksel açıdan önemli farklılıklar gösteren değişkenlerin çok olmasından dolayı birbirleri ile ilişkili değişkenlerin gruplandırılması yoluna gidilmiştir. Bu amaçla faktör analizi kullanılmıştır. Yapılan analize göre 3 faktör grubu tespit edilmiştir. Bu faktör gruplarından birincisi için ST/KB, ikincisi için AKO ve üçüncüsü için DU/TA değişkenleri seçilmiştir. Seçilen 10 değişken içinden ST/KB, AKO ve DU/TA değişkenleri, HFT tespitinde daha çok dikkate alınması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Yapılan analiz sonucunda genel olarak HFT şirketlerinin finansman amacıyla genellikle yabancı kaynaklardan borçlanma yoluna gittiği görülmekte ve bunun sonucunda da likidite sıkıntısı yaşayabileceği görülmektedir. Bundan dolayı, üretim sektöründe yapılan denetim çalışmasında bu oranların hile riski taşıyan finansal tabloların belirlenmesinde dikkate alınması denetim riskini azaltacaktır.

Elde edilen bulgular, yöneticilerin finansal tablo hilesinin yapılması için bir baskı oluşturabileceğini göstermektedir. Özellikle halka açık şirketlerin kredi bulma kaynakları ve mevcut hisselerinin değerinin kontrol altında tutulması gereksinimi, yöneticilere bir baskı oluşturabilir. Elde edilen bulgular, önceki literatür çalışmaları ile de tutarlılık göstermektedir (Spathis ve arkadaşları 2002, Kirkos ve arkadaşları 2007, Liou 2008, Gaganis 2009, Ata ve Seyrek 2009). Söz konusu çalışmalarda da likidite, faaliyet etkinlik

ve mali yapı oranlarının hile risk faktörlerinin belirlenmesinde önemli birer değişken oldukları belirlenmiştir.

Veri setinde yer alan veriler tesadüfi olarak eğitim ve test seti olmak üzere iki bölüme ayrılmaktadır. Eğitim seti, ağın eğitimine yönelik olarak verilerin ağırlıklarına uygun olan öğrenme için kullanılmaktadır. Test seti ise, eğitimin uygulanmasının performansını ölçmede kullanılır (Küçükkocaoğlu vd., 2007, s.12). Veri setinin yaklaşık % 70'ini eğitim seti, %30'unu da test seti oluşturmaktadır.

Çok katmanlı yapay sinir ağı analizinde 4 tane gizli katman, 2 tane çıkış katmanı oluşmuştur. Yapılan analiz sonucunda eğitim setinde doğru sınıflandırma başarısı %91, test setinde %100 olarak tespit edilmiştir. Ayrıca eğitim setinde sadece 1 gözlemde HRT'ler HFT olarak sınıflandırılmış (Tip II hatası %6), 2 gözlemde ise HFT'ler HRT olarak sınıflandırılmıştır (Tip I hatası %12). YSA'nın performansını ölçen test setinde ise Tip I ve II hataları yoktur.

Karar ağacı analizinin sonuçları incelendiğinde modelin doğru sınıflandırma başarısı %80 olarak belirlenmiştir. 7 gözlemde HFT'ler HRT olarak sınıflandırılmış (Tip I Hatası %28), 3 gözlemde ise HRT'ler HFT olarak sınıflandırılmıştır (Tip I Hatası %12). Ayrıca KA analizinde HFT tespitinde ST/TA ($p \leq 0,074$) değişkeni önemli bir değişken olarak belirlenmiştir.

5. SONUÇ

Finansal tablo hileleri, şirket yönetimi ve düzenleyici kuruluşlar açısından önemli olarak görülmüş ve bu konuda birçok ülkede yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerden en önemlisi Enron vakasından sonra yapılan Sarbanes-Oxley yasasıdır. Bunu takiben denetim ve finansal raporlamalara yön veren birçok kuruluş, hilenin belirlenmesi ve sorumluluklar ile ilgili çeşitli düzenlemeler yapmıştır. Bunlardan en önemlileri, IFAC tarafından yayınlanan ISA 240 ile AICPA tarafından yayınlanan SAS 99 standartlarıdır. Bu düzenlemeler ile hileli finansal tablolardan şirket yönetimi ve denetçiler ortak sorumlu tutulmaktadır. Ancak denetçilerin sorumlulukları, hileli işlemlerin tespit edilmesi ile ilgili prosedür ve yöntemleri uygulamasıyla sınırlıdır. Bu nedenle bazı denetim çalışmalarında hileli işlemlerin standart denetim prosedürleri ile tespiti mümkün olmayabilmektedir. Bundan dolayı ilave analitik inceleme tekniklerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu çalışmada, İMKB üretim sektöründe faaliyet gösteren 50 şirket seçilmiş ve seçilen şirketlerin finansal tabloları incelenmiştir. Bu şirketlerin denetlenmiş finansal tabloları esas alınarak literatürde kullanılmış 15 değişken

analiz için seçilmiştir. Takip eden aşamada seçilen değişkenler istatistiksel analize tabi tutularak potansiyel hile riski taşıyan finansal değişkenler tespit edilmiştir. Ayrıca seçilen değişkenler, veri madenciliği yöntemleri ile analiz edilerek yöntemlerin performansları incelenmiştir. Veri madenciliği yöntemleri son yıllarda özellikle şirket uygulamalarında sıklıkla başvurulan bir yöntem haline gelmiştir. Bu çalışmada veri madenciliği yöntemlerinden sınıflandırma ve tahmin edici özellikleri olan yapay sinir ağı ve karar ağacı yöntemleri kullanılmıştır.

Çalışmamız sonucunda bazı finansal değişkenlerin potansiyel hile riskini belirlemede etkin oldukları tespit edilmiştir. Bu değişkenler genel olarak likidite, karlılık ve mali yapı rasyolarıdır. Elde edilen bulgulara göre; HFT'lerde yüksek düzeyde yabancı kaynak kullanımı söz konusu olup, öz kaynaklar yeterli bir biçimde etkin kullanılmamaktadır.

Potansiyel hile riski göstergelerinden biri, faaliyet etkinlik rasyolarıdır. Bu tespit literatürle uyumlu olup, çalışmamızda AKO (HRT: %7,9; HFT:-%7), ÖKO (HRT: %40; HFT:-%5,8) ve FK/TA (HRT: %10,2; HFT:-%1,9) rasyoları HFT'lerde HRT'lere göre negatif çıkmıştır. Bu durum, hile riski taşıyan şirketlerin varlık ve sermayelerini etkin kullanamadıkları göstermektedir. Diğer bir ifadeyle bu rasyoların negatif olması hile riskini arttırmaktadır. Bunun yanında BK/TA (HRT: %23,2; HFT:%8,3) negatif çıkmamasına rağmen, hile riski faktörlerinden birisi olarak belirlenmiştir. Yani HFT şirketleri, ortalama olarak, esas faaliyetlerinden kar elde etmektedir. Ancak bu rasyonun %15'in altında olması hile riskini ortaya çıkarabilmektedir.

Potansiyel hile riski taşıyan diğer bir grup da likidite ve mali yapı rasyolarıdır. HFT'lerde NA/TA (negatif değer hile riski), NA/KB (negatif değer hile riski) ve ST/KB (%40'ın altı hile riski) rasyolarının düşük olduğu tespit edilmiştir. Bu durum da, hile riski taşıyan şirketlerin likidite sıkıntısı yaşayabileceğini göstermektedir. Ayrıca ST/TA (%11'in altı hile riski) rasyosu potansiyel hile riskini tespit etmede kullanılacak diğer önemli bir değişkendir. Bu rasyo, ANOVA ve karar ağacı yöntemine göre istatistiksel açıdan anlamlı bulunmuştur. Tespit edilen bulgular literatürle uyumludur.

İstatistiksel açıdan anlamlı bulunan değişkenler faktör analizi ile gruplandırılmış ve toplam 3 grup tespit edilmiştir. Her gruptaki değişkenlerden öz değerleri en yüksek olan değişkenin HFT tespitinde etkili olacağı belirlenmiştir. Buna göre DT analizinde de önemli bir değişken olarak seçilen ST/TA ile faaliyet etkinlik rasyoları içerisinde AKO ve DU/TA rasyoları istatistiksel açıdan önemli bulunmuştur.

Ayrıca uygulanan veri madenciliği analizi sonuçlarına göre, HFT’lerin belirlenmesinde YSA yönteminin KA yöntemine göre daha etkin olduğunu göstermiştir. Literatürde YSA ile ilgili yapılan çalışmalarda HFT tespitinde eğitim seti için doğru sınıflandırma başarısını Fanning ve Cogger (1998) %75, Kirkos ve arkadaşları (2007) %100, Liou (2008) %100, Ata ve Seyrek (2009) %91, Gaganis (2009) %95, Ravisankar ve arkadaşları (2011) %78 olarak tespit etmiştir. Çalışmamızda test setinin başarı oranı ise %100 olarak belirlenmiştir. Bu durum YSA yönteminin HFT’lerin tespitinde etkin olduğunu göstermektedir. Aşağıdaki tabloda YSA ve KA yöntemlerinin performansları özetlenmiştir.

Tablo 4. Yöntemlerin Performans Sonuçlarının Karşılaştırılması

Gözlemler	YSA		KA	
	Tahmini Grup Üyelikleri		Tahmini Grup Üyelikleri	
	HFT	HRT	HFT	HRT
HFT	8	0	18	7
HRT	0	8	22	3
Başarı Yüzdesi	%100		%80	

Çalışmada istatistiksel olarak anlamlı bulunan değişkenler, üretim sektöründeki şirketlerin finansal durumları hakkında yararlı bilgiler sağlamaktadır. Elde edilen bulgular; şirket yönetimine, denetçilere, vergi otoritelerine, mali analistlere ve diğer ilgililere yapacakları değerlendirmeler için yararlı olacaktır. Denetçiler, bu bulgular yardımıyla daha etkin kanıt toplayebilecek ve denetim planını oluşturabilecektir. Ayrıca denetçiler, kullandıkları yazılımlara bu sonuçları ilave ederek şirketlerin finansal tablolarını analiz edebilecek ve kırmızı bayraklar olarak ifade edilen risk faktörlerini belirleyebilecektir.

KAYNAKÇA

Albayrak, A.S. ve Ş. Koltan Yılmaz. 2009. “Veri Madenciliği: Karar Ağacı Algoritmaları ve İMKB Verileri Üzerine Bir Uygulama”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.14, Sayı.1: 31-52.

Apparao, G., A.Singh, G.S. Rao, B.L. Bhavani, K.Eswar ve D. Rajani. 2009. “Financial Statement Fraud Detection by Data Mining”. Int. J. of Advanced Networking and Applications, Vol.1, No.3: 59-163.

Ata, H.A. ve İ.H. Seyrek. 2009, “The Use of Data Mining Techniques in Detecting Fraudulent Financial Statements: An Application on Manufacturing Firms”. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

Dergisi, Cilt.14, Sayı.2: 157-170.

Cerullo, M.J. ve M.V. Cerullo. 2006. "Using Neural Network Software as a Forensic Accounting Tool". ISACA Journal, Vol.2: 1-5. <http://www.isaca.org/Journal/Past-Issues/2006/Volume-2/Pages/Using-Neural-Network-Software-as-a-Forensic-Accounting-Tool1.aspx> (Erişim: 14.02.2012)

Chung, K.C., S.S. Tan ve D.K. Holdsworth. 2008. "Insolvency Prediction Model Using Multivariate Discriminant Analysis and Artificial Neural Network for the Finance Industry in New Zealand". International Journal of Business and Management, Vol.3, No.1: 19-29.

Coakley, J.R. ve C.E. Brown. 2000. "Artificial Neural Networks in Accounting and Finance: Modeling Issues", International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management, Vol.9: 119-144.

Fanning, K.M. ve K.O. Cogger. 1998. "Neural Network Detection of Management Fraud Using Published Financial Data". International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance & Management, Vol.7, No.1: 21-41.

Gaganis, C. 2009. "Classification Techniques for the Identification of Falsified Financial Statements: A Comparative Analysis". Intelligent Systems In Accounting, Finance and Management, Vol.16, No.3: 207-229.

Hajizadeh, E., H.D. Ardakani ve J. Shahrabi. 2010. "Application of Data Mining Techniques in Stock Markets: A Survey". Journal of Economics and International Finance Vol.2, No.7: 109-118.

Kaynar, O. ve S. Taştan. 2009. "Zaman Serisi Analizinde MLP Yapay Sinir Ağları ve ARIMA Modelinin Karşılaştırılması", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı.33: 161-172.

Kirkos, E., C. Spathis ve Y. Manolopoulos. 2007. "Data Mining Techniques for the Detection of Fraudulent Financial Statements", Expert Systems with Applications, Vol.32, No.4: 995-1003.

Koskivaara, E. 2000. "Different Pre-processing Models for Financial Accounts When Using Neural Networks for Auditing", the 8th European Conference on Information Systems, European Conference on Information Systems (ECIS), Austria, 2000 3-5 Temmuz, Vienna, 326-334.

Koyuncugil, A.S. ve N. Özgülbaş. 2008. İMKB'de İşlem Gören KOBİ'lerin Güçlü ve Zayıf Yönleri: CHAID Karar Ağacı Uygulaması". Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.23 Sayı.1: 1-21.

Küçükkocaoğlu, G., Y.K. Benli ve C. Küçüksözen. 2007. "Finansal Bilgi Manipülasyonunun Tespitinde Yapay Sinir Ağı Modelinin Kullanımı". İMKB Dergisi, Cilt.9 Sayı.36: 1-30.

Liou, F.M. 2008. "Fraudulent Financial Reporting Detection and Business Failure Prediction Models: A Comparison". Managerial Auditing Journal, Vol.23, No.7: 650-662.

Persons, O.S. 1995. "Using Financial Statement Data to Identify Factors Associated with Fraudulent Financial Reporting". Journal of Applied Business Research, Vol.11, No.3: 38-46.

Ravisankar, P., V. Ravi, G.R. Rao ve I. Bose. 2011. "Detection of Financial Statement Fraud and Feature Selection Using Data Mining Techniques". Decision Support Systems, Vol.50, No.2: 491-500.

Sipahi, B. 2004. "SAS 82 çerçevesinde Muhasebe Denetiminde Hile Riskini Ortaya Çıkaran Faktörler", Mali Çözüm Dergisi, Sayı.67: 1-8.

Spathis, C., M. Doumpos ve C. Zopounidis. 2002. "Detecting Falsified Financial Statements: A Comparative Study Using Multicriteria Analysis and Multivariate Statistical Techniques", The European Accounting Review, Vol.11, No.3: 509-535.

TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Dr. Ahmet GÖKGÖZ*

ÖZET

Tarım sektörü insanların gıda ihtiyacını karşılaması ve diğer sektörlere girdi sağlaması açısından her zaman önemini korumuştur. Son zamanlarda tarım sektörüne verilen teşviklerin de etkisiyle sermaye yoğun şirketlerin bu alana yatırım yapmaya başladığı görülmektedir. Tarımsal faaliyetler için verilen devlet teşvikleri, muhasebe uygulamaları açısından, özellikli bir durum oluşturmaktadır. Çünkü devlet teşvikleri ile ilgili muhasebe uygulamaları TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'na göre yapılmakta iken, tarımsal devlet teşvikleri TMS 20 kapsamı dışında bırakılmıştır. Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi konusu TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı'nda açıklanmıştır. TMS 41 standardı kapsamında tarımsal devlet teşviklerini; koşulsuz tarımsal devlet teşvikleri, koşullu tarımsal devlet teşvikleri ve TMS 20 çerçevesinde muhasebeleştirilecek tarımsal devlet teşvikleri olarak incelemek mümkündür. Bu çalışmanın amacı, tarımsal devlet teşviklerinin muhasebe standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaktır.

Anahtar Kelimeler: Tarımsal Devlet Teşvikleri, TMS 20, TMS 41, Muhasebeleştirme.

Jel Kodlar: M40, M41, M49.

* Öğr.Gör.Dr., Yalova Üniversitesi Yalova Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, ahmetgokgoz83@gmail.com

ACCOUNTING FOR AGRICULTURAL GOVERNMENT GRANTS WITHIN THE FRAMEWORK OF TURKISH ACCOUNTING STANDARDS

Abstract

The agricultural sector has maintained its importance in terms of meeting the nutrition need of people and providing inputs to other sectors. Due to government grants given to the agricultural sector, the capital-intensive companies are beginning to invest in this area in recent times. The government grants for agricultural activities is a featured condition in terms of accounting practices. Because while accounting practices related to government grants was being carried out according to TAS 20 Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance Standards, agricultural grants excluded from TAS 20. Accounting for agricultural government grants are explained in TAS 41 Agricultural Activity Standard. Agricultural government grants are to be examined under the TAS 41 as unconditional agricultural government grants, conditional agricultural government grants and agricultural government grants being accounted within the framework of TAS 20. The aim of this study is to describe how to account the agricultural government grants with respect to accounting standards.

Keywords: Agricultural Government Grants, TAS 20, TAS 41, Accounting

Jel Codes: M40, M41, M49.

1. GİRİŞ

Sınırsız olan insan ihtiyaçlarını sınırlı kaynaklarla karşılama amacına hizmet eden birimlere işletme denilmektedir. Toplumların refah düzeylerinin artması, işsizliğin azalması, ihtiyaçların kolayca karşılanabilmesi, ülkelerin güçlü bir ekonomi ile diğer ülkeler arasında önemli bir yere sahip olması, ancak, ülkelerin nicelik ve nitelik açısından büyük işletmelere sahip olmasına bağlıdır. Bu bağlamda devletler çok sayıda işletmeye sahip olmak isterler ve işletmelerin yatırımlarını artırmak için çalışmalarda bulunurlar. Devlet teşvikleri bu çalışmalardan birisidir.

Ekonomi literatüründe "teşvik" kavramı, belirli ekonomik ve sosyal faaliyetlerin diğerlerine oranla daha fazla ve hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen nakdi ve/veya gayri nakdi destek, yardım ve özendirme olarak tanımlanmaktadır (Ulu 2007). Diğer bir tanımda devlet teşviki; toplumsal nitelikli kaynakların, devlet eliyle, ön-

görülen yatırım hedefleri doğrultusunda, belirlenen sektör veya kesimlere net transferidir (Sönmez 2005, 126). Teşvik kavramı yerine literatürde; “sübvansiyon”, “iktisadi değerli malî yardım”, “üreticiye yapılan transfer harcamaları”, “primler”, “ucuz krediler”, “aynî yardımlar” gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Aktan 2001, 2).

Devletler, çeşitli dönemlerde ekonomik ve sosyal hayatın gelişmesi, güçlenmesi ve bunun yanında benimsedikleri politikalarına uyumlu olarak ekonomiyi yönlendirebilmek için işletmelere çeşitli şekillerde yardım etmek suretiyle teşviklerde bulunmaktadır (Akdoğan 2011, 321). Devletlerin işletmelere vermiş oldukları teşviklerin birçok nedeni bulunmaktadır. Bunlar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Güngördü 2008, 5):

- İşletmelerin yeniden yapılandırılması,
- Zor durumdaki işletmelerin kurtarılması,
- İşlem maliyetlerine yardımcı olunması,
- Ekonomik istikrar ve büyüme,
- Bölgesel ya da sektörel sorunlarla mücadele edilmesi,
- Eğitim ya da araştırma – geliştirme,
- Bütçe açığını azaltma,
- Bir bölgenin kalkındırılması, yani bölgesel dengesizliklerin giderilmesi,
- İşsizlikle mücadele,
- Çevre sorunları ile mücadele.

Devlet tarafından sağlanan teşviklerin özellikleri ise şöyle özetlenebilir (Ay 2005, 178):

- Teşvikler devlet tarafından sağlanmaktadır,
- Teşvikler aynî ve nakdi yardım niteliğinde olabileceği gibi, uygulamaya dönük kolaylık şeklinde de olabilmektedir,
- Teşviklerden yararlanılması istenen kesim özel sektördür,
- Teşvikler, devlete bir maliyeti söz konusu olmakta veya vergisel teşviklerde kamu gelirlerini azaltmaktadır,
- Teşvikler, özel sektörün aktifini artırmakta veya azalmasına engel olmaktadır,
- Teşvikler, belirlenen yatırımların mahiyetini, sektörünü, bölgesini, büyüklüğünü ve zamanlamasını etkilemektedir,
- Teşvikler, üretim, istihdam, dış ticaret gibi ekonomik amaçlı olabileceği gibi göç ve çevre gibi sosyal amaçlı da olabilmektedir.

Son zamanlarda yeni teşvik sisteminin uygulamaya konulması ile birlikte, devlet teşviklerinin muhasebe uygulamaları açısından da değerlendirilmesi önemli hale gelmiştir. Muhasebe uygulamaları açısından, devlet teşviklerini TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı düzenlemektedir. TMS 20 Standardı kapsamında devlet teşviklerinin nasıl muhasebeleştirileceği ile ilgili olarak literatürde birçok çalışmaya rastlanmaktadır. Ancak, tarımsal devlet teşviklerinin TMS 20 kapsamında olmayıp TMS 41 Tarımsal Faaliyetler standardı kapsamında olmasından dolayı, tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesine dönük olarak literatürde bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın amacı tarımsal devlet teşviklerinin muhasebe standartları çerçevesinde nasıl muhasebeleştirileceğini açıklamaya dönüktür. Çalışmanın amacını gerçekleştirmenin öncesinde devlet teşviklerinin türleri hakkında bilgi vermek yerinde olacaktır.

2. DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRLERİ

Devlet teşvikleri, literatürde çeşitli kriterlere göre (amaca, kullanılan araca, kapsama, kaynağına, verilme aşamalarına, sektörler göre vs) sınıflandırılmaktadır. Ancak, teşviklerin muhasebeleştirilmesi ve raporlanması açısından kullanılan araçlara göre sınıflandırılması daha uygun görülmektedir (Ulusan 2008, 416). Bu bağlamda teşviklerin türlerini; parasal teşvikler, aynı teşvikler, vergi teşvikleri, garanti ve kefalet teşvikleri ile diğer teşvikler olmak üzere beş başlık altında toplam mümkündür (Duran 2003, 24; Akt. Ulusan 2008, 417).

a) *Parasal Teşvikler*: İşletmelerin kullanması için nakit ve nakde benzer varlıkların işletmelere transfer edilmesi amacıyla gerçekleştirilen teşvik şeklidir (Tekşen 2010, 433).

b) *Aynı (Parasal Olmayan) Teşvikler*: İşletmelerin kullanması için verilen arsa veya diğer kaynaklar (makine, teçhizat, taşıt, elektrik, gaz vs) şeklindeki aynı yardımlardır (TMS 20, md.23).

c) *Vergi Teşvikleri*: İşletmelerin ödemesi gereken vergiden muaf tutulması veya vergide indirim yapılması yoluyla yapılan teşvik türüdür.

d) *Garanti ve Kefalet Teşvikleri*: Devletin bazı sektör veya üretim dallarında faaliyet gösteren işletmelere finansman sağlama için garanti vermesi, yani borç temini için kefil olması şeklinde yapılan teşviiktir (Ulusan 2008, 417).

e) *Diğer Teşvikler*: Devlet tarafından alt yapı hazırlanması ve yatırım öncesi hizmetler (yatırım projesi hazırlama, pazar araştırması, üretim projesi ve

pazarlama teknikleri gibi konulardaki yardımlar) sunulması şeklinde yapılan teşviklerdir (Duran 2003, 24; Akt. Ulusan 2008, 417).

3. TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİ

Bakanlar Kurulu'nun 2012/3305 Sayılı yatırımlarda devlet yardımları hakkında kararının 19 Haziran 2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmasıyla birlikte ülkemiz 6 yatırım bölgesine ayrılarak birçok sektör ve üründe teşvik verilmeye başlanmıştır. Söz konusu bu teşviklerin önemli bir kısmı da tarım sektörüne tahsis edilmiştir.

Tarım sektörü insanların gıda ihtiyacını karşılaması ve diğer sektörlerle (sanayi, sağlık, hizmet, turizm gibi) girdi sağlamasından dolayı önemini her zaman korumuş bir sektördür. Artan dünya nüfusu ile birlikte önemi daha da artmaktadır. Son zamanlarda tarım sektörüne verilen teşvikler ve gelişen üretim teknolojilerinin etkisiyle birlikte sermaye yoğun şirketlerin bu sektöre yatırım yapmaya başladığı görülmektedir.

Tarımsal üretime devlet tarafından vergi ve faiz indirimi gibi teşviklerin yanında üretim miktarı ile ilişkili olarak destekler de verilebilmektedir. Bu bağlamda Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tarımsal üretimde sağlanan destekleri başlıklar halinde aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (www.tarim.gov.tr, 2012):

- Hayvancılık destekleri,
- Biyolojik mücadele destekleri,
- Organik tarım ve iyi tarım destekleri,
- Mazot, gübre ve toprak analiz destekleri,
- Sertifikalı tohum kullanım ve üretim destekleri,
- Tarımsal danışmanlık ve çiftlik muhasebe veri ağı destekleri,
- Tarım havzaları üretim ve destekleme modeli fark ödemesi destekleri.

4. TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

Tarımsal faaliyette bulunan işletmelerin muhasebe ile ilgili uygulamalarını TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı düzenlemektedir. TMS 41 standardının konusunu temel olarak; canlı varlıklar, tarımsal ürünler ve tarımsal devlet teşvikleri oluşturmaktadır. Standartta, yaşayan hayvan veya bitkiye "canlı varlık", canlı varlığın hasadı yapılmış ürününe de "tarımsal ürün" denilmektedir. Devlet teşviki ise, TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı'nda tanımlandığı

üzere, işletmenin faaliyet konuları ile ilgili belirli koşulların geçmişte veya gelecekte yerine getirilmesi karşılığında işletmeye kaynak transferi şeklindeki devlet yardımlarıdır. TMS 41'e göre devlet teşvikleri; koşullu devlet teşvikleri ve koşulsuz devlet teşvikleri olarak iki şekilde değerlendirmeye tabi tutulmuştur.

Gerçeğe uygun değerinden satış maliyetleri düşülerek ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşulsuz olarak yapılan devlet teşvikleri, ancak alacak haline gelmeleri durumunda kâr veya zararda muhasebeleştirilmeleri gerekmektedir. Eğer, gerçeğe uygun değerden satış maliyeti düşülmek suretiyle ölçülen canlı varlıklara ilişkin koşullu devlet teşvikleri (koşul belirli tarımsal faaliyetlerde bulunmama olsa dahi), sadece devlet teşviğine ilişkin koşullar yerine getirildiğinde kâr ya da zararda muhasebeleştirilebilmektedir (TMS 41, md.34-35).

Koşullu devlet teşviklerinde öne sürülen koşul ve şartlar farklılık arz etmektedir. Örneğin; bir teşvik, işletmenin belirli bir yerde 5 yıl süreyle tarımsal faaliyette bulunmasını şart koşabilir. Eğer bu faaliyet 5 yıldan daha kısa bir dönem sürmesi durumunda ise tüm teşviğin geri iadesi gerekebilmektedir. Bu durumda, söz konusu teşvik, 5 yıllık şartlı süre dolmadıkça işletme tarafından kâr ya da zararda muhasebeleştirilemez. Ancak, teşvik koşullarının, geçen zamana bağlı olarak teşviğin belli bir kısmının işletmece alınmasına izin vermesi halinde, işletme, söz konusu teşviği zaman geçtikçe kâr ya da zararda muhasebeleştirir (TMS 41, md.36).

Maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmüş canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde, TMS 20 standardı uygulanır (TMS 41, md.37). TMS 41 gereği, canlı varlıkların değerlemesinde; maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü karşılıklarının düşülmesi suretiyle ölçülmesi, canlı varlığın gerçeğe uygun değerinin güvenilir olarak ölçülememesi durumunda geçerlidir. Bu durumda, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinde TMS 20 hükümlerinin uygulanacağı söylenebilir.

TMS 20 standardı gereği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği 'sermaye yaklaşımı' ile teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği 'gelir yaklaşımı'dır (TMS 20, md.13). Alınan devlet teşvikinin geliri artırıcı nitelikte olması durumunda (vergi indirimleri sonucu satışların artması ve bunun sonucunda satış ge-

lirlerinin artması durumunda olduğu gibi) gelir yaklaşımının, sermayeyi güçlendirici nitelikte olması durumunda ise (arazi, arsa, bina tahsisinde olduğu gibi) sermaye yaklaşımının benimsenmesi yerinde olacaktır. Diğer bir husus da gelir yaklaşımının benimsenmesi durumunda gerekli yasal düzenlemeler yapılmadığı takdirde bir vergi yükünün ortaya çıkması söz konusu olacaktır.

TMS 41 standardı gereği canlı varlıklara ilişkin alınan devlet teşvikleri; koşullu devlet teşvikleri ve koşulsuz devlet teşvikleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Koşulsuz alınan devlet teşvikleri alındığında doğrudan “kâr veya zarar” içerisinde muhasebeleştirilebilirken koşullu alınan devlet teşvikleri koşul gerçekleştiği zaman “kâr veya zarar” içerisinde muhasebeleştirilebilmektedir.

TMS 41 standardına uygun olarak koşullu alınan devlet teşvikleri koşul gerçekleşene kadar “38X Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı” ile “48X Alınan Devlet Teşvikleri Hesabı”nda izlenmesi uygun görünmektedir. Koşullu olarak alınıp da koşulu gerçekleşen devlet teşvikleri ile koşulsuz devlet teşvikleri ise “64X Devlet Teşvik Gelirleri Hesabı”nda izlenerek kâr veya zarar içerisinde muhasebeleştirilebilir. Ayrıca bu hesaplar, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemeyen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde gelir yaklaşımının benimsenmesi durumunda da kullanılabilir. Ancak, sermaye yaklaşımının benimsenmesi durumunda devlet teşviğinin “kâr veya zarar” içerisinde değil “sermaye” içerisinde sınıflanması gerekmektedir. Bu durumda Tekdüzen Hesap Planı’na “52X Devlet Teşvikleri Hesabı” açılarak bu hesapta izlenebilir.

5. TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Bu kısımda tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi örnekler üzerinde açıklanacaktır. Tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesini ilişkin örnekleri; koşulsuz tarımsal devlet teşvikleri, koşullu tarımsal devlet teşvikleri ve TMS 20 kapsamındaki tarımsal devlet teşvikleri olarak üç başlık altında incelemek konunun anlaşılabilirliği açısından yerinde olacaktır.

5.1. Koşulsuz Tarımsal Devlet Teşvikleri

Örnek: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Ege bölgesinde koyun-keçi yetiştiren işletmelere hayvancılık desteklemeleri kapsamında hayvan başına 18 TL koşulsuz teşvik vermektedir. Manisa’da koyun yetiştiriciliği yapan ABC Tarım İşletmesi’nin 1.000 adet koyunu bulunmaktadır. İşletme, koyunların gerçeğe uygun değerlerini güvenilir olarak tespit edebilmektedir.

Söz konusu teşvik kapsamında işletme 18.000 TL nakdi teşvik almıştır.

TMS 41 kapsamında devletten alınan koşulsuz teşvikler doğrudan gelir kaydedilerek “kâr veya zarar” içerisinde sınıflanır. Dolayısıyla söz konusu örnekte alınan 18.000 TL’lik parasal teşvik aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilir;

100 KASA HESABI	18.000	
64X DEVLET TEŞVİK GELİR		18.000

Örnek: Devlet yeni yatırım teşvik sistemine göre tarımsal üretim ile ilgili makine ve teçhizatın ithalatında gümrük vergisini muaf tutmaktadır. Bu kapsamda XYZ Balık Üretim İşletmesi İsveç’ten tanesi 5.000 TL’den 10 tane balık yemleme makinesi ithal etmiş ve bankaya akreditif açtırmıştır. İşletme üretmiş olduğu balıkların gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak tespit edebilmektedir. İthal edilen makinelere ilişkin gümrük vergisi tutarı 5.000 TL’dir. Söz konusu vergi teşviki koşulsuz bir teşviktir. Akreditif açılması ile ilgili kayıt aşağıdaki gibi olacaktır;

259 VERİLEN AVANSLAR HESABI	55.000	
102 BANKALAR HESABI		50.000
360 ÖDEN. VERGİ VE FONLAR		5.000

Makinelerin teslim alınmasında yapılacak kayıt ise şöyledir;

253 TEŞİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI	55.000	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	5.000	
259 VERİLEN AVANSLAR HS.		55.000
64X DEVLET TEŞVİK GELİR		5.000
<i>Satışı yapılan maden stoğunun kayıttan çıkarılması</i>		

5.2. Koşullu Tarımsal Devlet Teşvikleri

Örnek: KLM Tarım İşletmesi’ne Rize’de 10 yıl boyunca çay üretmek şartıyla teşvik kapsamında devlete ait bir arazinin 10 yıllık kullanım hakkı tahsis edilmiştir. Arazinin piyasada 10 yıllık kullanım bedeli 100.000 TL’dir. Eğer işletme 10 yıl dolmadan üretimi bırakırsa, arsanın toplam kullanım bedelinden üretim yapılmayan yıllara düşen payı işletmeden tahsil edilecektir.

TMS 41 standardına göre söz konusu örnekte verilen teşvik bir koşullu teşviktir. Dolayısıyla standart gereği koşul yerine getirilene kadar teşvik “kâr veya zarar” içerisine kaydedilemez. Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibi olur;

261 HAKLAR HESABI	100.000	
38X ALINAN DEVLET TEŞVİK		10.000
48X ALINAN DEVLET TEŞVİK		90.000

Teşvik alındıktan sonraki birinci yılın dönem sonunda aşağıdaki kayıtlar yapılır;

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI	10.000	
268 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN		10.000
38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI	10.000	
64X DEVLET TEŞVİK GELİR		10.000
48X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI	10.000	
38X ALINAN DEVLET TEŞVİK		10.000

Birinci yılın dönem sonunda yapılan kayıtlar diğer yıllarda da aynı şekilde tekrarlanır.

Örnek: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından, Tiftik Keçisi'ni 5 yıl boyunca yetiştirmek koşuluyla, çekilen tarım kredisi faizlerinin yarısı karşlanmaktadır. Söz konusu bakanlığın kredi faiz desteğinden faydalanmak isteyen ABC Tarım İşletmesi 80.000 TL'lik tarım kredisi çekmiş ve ödemiş olduğu 12.000 TL'lik kredi faizini bakanlığa ibraz etmiştir. Üretilen Tiftik Keçisi'nin gerçeğe uygun değeri İzmir Ticaret Borsası'ndan öğrenilebilmektedir. Bu durumda çekilen tarım kredisi ile ilgili yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir:

Kredi çekilmesi kaydı

102 BANKALAR HESABI	80.000	
300 BANKA KREDİLERİ HS		80.000

Kredi faizinin ödenmesi kaydı

780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI	12.000	
102 BANKALAR HESABI		12.000

Ödenen kredi faizinin Bakanlığa ibraz edilmesi kaydı

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI	6.000	
48X ALINAN DEVLET TEŞVİK		6.000

Bakanlığın kredi faizinin yarısına tekabül eden 6.000 TL'yi ödemesi kaydı

102 BANKALAR HESABI	6.000	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR		6.000

Dördüncü yılın sonunda alınan devlet teşviklerinin kısa vadeli hale gelmesi ile ilgili yapılacak aktarma kaydı

48X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 38X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	6.000	6.000
---	-------	-------

5 yıllık Tiftik Keçisi yetiştirme şartının yerine getirilmesi sonucunda alınan 6.000 TL'lik kredi faizine ilişkin devlet teşviğinin gelir yazılması kaydı

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 64X DEVLET TEŞVİK GELİR.	6.000	6.000
--	-------	-------

Örnek: XYZ Tarım İşletmesi, Ziraat Odası'ndan organik tarımı teşvik kapsamında 3 kg domates tohumu karşılığında 3.000 TL nakit destek almıştır. İşletme eğer ekim işini gerçekleştirmezse tohum destek bedeli olan 3.000 TL'yi Ziraat Odası'na geri ödeyecektir. Tohum desteği kapsamında alınan nakdi teşviğin kaydı şöyle yapılır;

100 KASA HESABI 38X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	3.000	3.000
--	-------	-------

Teşvik kapsamında tohumun satın alınmasında aşağıdaki gibi kaydedilir;

150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 100 KASA HESABI	3.000	3.000
--	-------	-------

Domates ekim şartı yerine getirildiğinde devlet teşviki ile ilgili şöyle kayıt yapılır;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 64X DEVLET TEŞVİK GELİR.	3.000	3.000
--	-------	-------

Eğer işletme ekim şartını yerine getirmeseydi Ziraat Odası'na aldığı 3.000 TL'lik tohum destek bedelini geri ödeyecekti. Böyle bir durum söz konusu ise işletme aşağıdaki gibi kayıt yapar;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 100 KASA HESABI	3.000	3.000
---	-------	-------

5.3. TMS 20 Kapsamında Muhasebeleştirilecek Tarımsal Devlet Teşvikleri

Örnek: KLM Tarım İşletmesi, Bursa'da meyve bahçeciliği yapmaktadır. İşletmenin 5.000 adet Şeftali Ağacı ve 10.000 adet Armut Ağacı bulunmaktadır. İşletme meyve ağaçlarının gerçeğe uygun değerini güvenilir olarak belirleyemediği için meyve ağaçlarını; TMS 41 kapsamında maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüklerini düşmek suretiyle değerlemeye tabi tutmaktadır. Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı yeni

teşvik paketi kapsamında 10.000 adet ve üzeri meyve ağacına sahip tarım işletmelerine damlama sulama sistemini koşulsuz olarak hibe etmektedir. Bu kapsamda KLM Tarım İşletmesi Bakanlıktan 60.000 TL değerinde bir damlama sulama sistemini teşvik olarak almıştır.

TMS 41'e göre gerçeğe uygun değerleri güvenilir olarak ölçülemediği için maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklükleri düşülmek suretiyle değerlendirilen canlı varlıklara ilişkin devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde TMS 20 hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla söz konusu örnekte alınan tarımsal devlet teşviği TMS 20'ye göre muhasebeleştirilecektir. TMS 20'ye göre devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde "gelir yaklaşımı" ve "sermaye yaklaşımı" olmak üzere iki yaklaşım söz konusudur. İki yaklaşıma göre de yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibi olur.

Gelir Yaklaşımına Göre Yapılacak Kayıt

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 64X DEVLET TEŞVİK GELİR	60.000	60.000
--	--------	--------

Sermaye Yaklaşımına Göre Yapılacak Kayıt

253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR HESABI 52X ALINAN DEVLET TEŞVİK	60.000	60.000
---	--------	--------

Örnek: Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, 'orkinos' balığının üretimini yaygınlaştırmak amacıyla balık çiftliklerine anaç balık alımı için destek vermektedir. Ancak, desteği 3 yıl boyunca söz konusu balığı üretmek şartıyla vermektedir. Eğer 3 yıl boyunca üretim yapılmazsa işletmeye verdiği desteğin tamamını yasal faizi ile birlikte geri almaktadır. Söz konusu teşvik kapsamında XYZ Balık Çiftliği 20.000 TL'lik anaç balık desteği almıştır. Söz konusu anaç balıkların gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenmediği için maliyet değerinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklükleri düşülmek suretiyle değerlendirilmektedir. İşletme TMS 20 açısından gelir yaklaşımını benimsemektedir. Teşvik alındığında aşağıdaki kayıt yapılır;

100 KASA HESABI 48X ALINAN DEVLET TEŞVİK	20.000	20.000
---	--------	--------

Alınan teşvik kapsamında anaç balıklar satın alındığında şu kayıt yapılır;

21X SU HAYVANLARI HESABI ¹ 100 KASA HESABI	20.000	20.000
--	--------	--------

¹ Alınan anaç balıklar duran varlık niteliğinde olduğu için 21 no.lu hesap grubunda açılacak olan bir hesaba izlenebilir

Alınan anaç balıklara yıl sonunda amortisman ayrıldığında aşağıdaki kayıt yapılır (Anaç balıkların yararlı ömrü 5 yıl ve kalıntı değerinin sıfır olduğu varsayılacaktır);

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ HESABI 21X BİRİKMİŞ AMORTİSMAN.	4.000	4.000
---	-------	-------

Tevşiğin ikinci yılının sonunda, alınan teşviklerin kısa vadeli hale gelmesi sebebiyle yapılacak aktarma kayıtları şöyledir;

48X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HS. 38X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	20.000	20.000
---	--------	--------

Üçüncü yılın sonunda teşvik için koşulan şart yerine getirildiğinde TMS 20 'gelir yaklaşımı' gereği aşağıdaki kayıt yapılır;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI 64X DEVLET TEŞVİK GELİR.	20.000	20.000
---	--------	--------

Üçüncü yılın sonunda teşvik için koşulan şart yerine getirilmeseydi yapılacak kayıt ise şöyle olacaktır (alınan teşvikin 3 yıllık yasal faizinin 5.000 TL olduğu varsayılacaktır);

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI 780 FİNANSMAN GİDERLERİ HESABI 100 KASA HESABI	20.000 5.000	25.000
--	-----------------	--------

Üçüncü yılın sonunda teşvik için koşulan şart yerine getirildiğinde TMS 20 'sermaye yaklaşımı' gereği aşağıdaki kayıt yapılır;

38X ALINAN DEVLET TEŞVİKLERİ HESABI 52X ALINAN DEVLET TEŞVİK.	20.000	20.000
--	--------	--------

6. SONUÇ

Yeni teşvik sisteminin uygulanmaya başlamasıyla birlikte tarım sektörüne önemli miktarda teşvik verilmeye başlanmış olup bunun sonucunda sermaye yoğun şirketlerin de tarım sektörüne yatırım yapmaya başladığı görülmektedir. Tarımsal faaliyetleri için verilen devlet teşvikleri muhasebe uygulamaları açısından özellikli bir durum oluşturmaktadır. Çünkü devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20 standardında düzenlenmekte iken tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi TMS 20'nin kapsamı dışında bırakılarak TMS 41 tarafından düzenlenmiştir.

TMS 41 kapsamında devlet teşvikleri; koşulsuz devlet teşvikleri ve koşullu devlet teşvikleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Standart gereği koşulsuz devlet teşvikleri tahsil edilebilir duruma geldiğinde doğrudan "kâr veya zarar"

içerinde muhasebeleştirilirken, koşullu devlet teşvikleri ise koşulan şart yerine getirildiği takdirde “kâr veya zarar” olarak muhasebeleştirilebilmektedir.

TMS 41 gereği alınan teşvik, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak belirlenemeyen bir canlı varlık için ise (yani maliyet değeri ile değerlendirilen bir canlı varlık için ise) bu durumda devlet teşviki TMS 20 hükümlerine göre muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. TMS 20 standardı gereği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde iki genel yaklaşım bulunmaktadır. Bunlar; teşviğin kâr ya da zarar dışında muhasebeleştirildiği ‘sermaye yaklaşımı’ ile teşviğin bir veya daha fazla dönemde kâr ya da zararda muhasebeleştirildiği ‘gelir yaklaşımı’dır.

TMS 41 ve TMS 20’nin hükümleri doğrultusunda tarımsal devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesinde kullanılacak hesap önerileri ile örnek uygulamalara çalışmanın içerisinde yer verilmiştir.

7. KAYNAKÇA

Akdoğan, M. U. 2011. “Türkiye Coğrafyasında Uygulanan Devlet Teşvikleri ve Devlet Yardımlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları Çerçevesinde Analizi”, I. Türk Dünyasında UFRS Sempozyumu, 25-26 Ekim 2011 Sinop, ss. 321-340.

Aktan, C. C. 2001. Yolsuzlukla Mücadele Stratejileri, Hak-İş Yayınları, Ankara.

Ay, H. M. 2005. “Yatırım Teşviklerinin Sabit Sermaye Yatırımları Üzerindeki Etkisi”, Selçuk Üniversitesi Karaman İİBF Dergisi, Sayı:2, Cilt:5, ss. 176-183.

Duran, M. 2003. “Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları” (Aktaran: Ulusan, Hikmet, 2008.)

Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı 2012. “Tarımsal Desteklemeler”, http://www.tarim.gov.tr/images/Files/SGB/TARYAT/tarimsal_desteklemeler.pdf, (01.09.2012).

Güngördü, A. 2008. “Devlet Yardımları”, TÜSİAD Rekabet Çalışma Grubu Toplantısı, Ekim – 2008, http://www.tusiad.org/_rsc/shared/file/AbdulganiGungordu.pdf, (03.09.2012).

Sönmez, F. 2005. “Devlet Teşvik ve Yardımlarının Muhasebeleştirilmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:28, ss. 125-140.

Tekşen, Ö. 2010. “TMS 20 Standardındaki Devlet Teşvikleri İle Türkiye’de Yeni Teşvik Sisteminde Yatırıma Sağlanan Desteklerin Muhasebe ve Vergi

Açısından İncelenmesi”, Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 29, Sayı 2, ss. 431-453.

TMS 20: Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması Standardı

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler Standardı

Ulu, C. 2007. “Türkiye’de Uygulanan Teşvikler ve Yabancı Sermaye”, http://www.muhasabenet.net/mh_1605_turkiye%20de%20uygulanan%20tesvikler%20ve%20yabanci%20sermaye.html, (31.08.2012).

Uluslan, H. 2008. “Türk Muhasebe Hukuku Çerçevesinde Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, ss. 415-433.

VUK-TFRS GEÇİŞ SÜRECİNDE ÜNİVERSİTELERDE DENETİM EĞİTİM VE ÖĞRETİM DÖNGÜSÜ ÖNERİSİ VE WEB TABANLI BİR YAZILIM İLE DENETİM UYGULAMASI

Prof. Dr. Murat ERDOĞAN*

ÖZET

13 Ocak 2011 tarihinde yayınlanan 6102 sayılı TTK 'nun Ülkemizde 01 Temmuz 2012 tarihi itibariyle yürürlüğe girmesi ve 01 Ocak 2013 tarihi itibariyle muhasebe uygulamalarının başlaması öncesinde, üniversitelerde Denetim Eğitim ve Öğretim döngüsünün revize edilmesine olan ihtiyaç aşikârdır. Bu bağlamda, VUK-TFRS geçiş süreci ve devamında hâlihazırda VUK esaslı olan eğitim ve öğretim sürecinin ön lisans, lisans ve lisansüstü düzeylerde uluslararası finansal raporlama standartlarına entegre TFRS esaslı denetim sistemine dönüşümü sağlayacak bir eğitim ve öğretim döngüsünün kurulması ve içeriklerinin belirlenmesi ile web tabanlı bir yazılım olan MOMTOS Denetim modülü ile iç kontrol, iç denetim ve bağımsız denetim uygulaması çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

Geçiş süreci itibariyle VUK ve TFRS esaslı bir Eğitim ve Öğretim döngüsü denetim raporunun hazırlanması ve kamu denetim sürecine ulaşması göz önüne alındığında önümüzdeki beş yıl için ihtiyacı karşılayacak şekilde tasarlanmıştır.

VUK uygulamalarının TFRS' na yakınlaşması ile geçiş sürecini takip eden dönem için ön lisans, lisans ve lisansüstü düzeylerde Denetim Eğitim ve Öğretim döngüsü süreklilik sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. Son olarak bii

* Bu makale, 3-4 Mayıs 2012 tarihinde Malatya İnönü Üniversitesinde düzenlenen 24. Dünya Sürekli Denetim ve Raporlama Sempozyumunda sunulan bildiriden hazırlanmıştır.
Avrasya Üniversitesi İİBF Öğretim Üyesi ve MUMEYEK Vakfı Mütevelli Heyet Başkanı, merdogan@mumeyek.org, 0554 344 8151

ek mahiyetinde MOMTOS (MUMEYEK Online Mali Tablo Oluşturma Sistemi) aracılığı ile bir işletme için **İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim** simülasyonu yapılacaktır.

Anahtar Kelimeler: TFRS, VUK, Denetim Eğitim ve Öğretimi, MOMTOS

Jel Kodlar: M40, M41.

TPL-IFRS Transition Process Control Education and training

in universities and Web-based software with the Auditing Practice Proposal Cycle

Summary

No. 6102 issued on January 13, 2011 TCC 's our country into force on July 1, 2012 and prior to the start of the practice of accounting as of January 1, 2013; the need for revision of the Control of Education cycle is obvious for the universities. In this context, already TPL TPL-IFRS transition process and the continuation of the process of education and training which is based on undergraduate and graduate levels, an integrated international financial reporting standards, IFRS-based control system that will transform education and training cycle, with the establishment and determination of the contents of a web-based software MOMTOS control module with internal control, internal audit and independent audit implementation of the study is the main subject.

As the transition process, TPL and the preparation of IFRS-based Teaching and Learning cycle of the audit report and considering the next five years to reach the public for the audit process is designed to meet the need.

IFRS TPL applications to the convergence for the period following the transition process with undergraduate and graduate levels are designed to provide a continuing cycle of Audit Education and Training. Finally, the nature of an additional MOMTOS (MUMEYEK Online Financial Table Creation System) for a business through the **Internal Control, Internal Audit** and **External Audit** will be simulation.

Key Words: IFRS, Tax Code, Audit Education and Training, MOMTOS

JEL Codes: M40, M41.

1.Giriş

Denetim muhasebenin geçmişe yönelik sağlıklı, eksiksiz ve doğru bilgileri sunduğunu aynı zamanda geleceğe yönelik planların hazırlanmasında doğru ve etkin karar alma sürecinde yol gösterici olduğunu üç ana safha olan iç kontrol, içdenetim ve bağımsız denetim unsurları ile ortaya koyar. Muhasabe bilgi sistemi işletmelerin faaliyetlerini belirlenen hedefler doğrultusunda kıyaslama yapma, geleceğe ilişkin karar alma sürecinde ve rakiplerle rekabetin boyutunu tespit etme konusunda bilgi sunarken, denetim işe bunu doğruluğunu test eder; iç kontrol aracılığı ile muhasabe ve finans ilgililerine; iç denetim aracılığı ile denetim komitesine; bağımsız denetim ile ise kamuya aktarılacak finansal bilgileri doğruluğunu teyid ve tastik eder.

İşletmelerde iç kontrol sisteminin muhasabe ve finans çalışanları için iç kontrol bu fonksiyonları yerine getirebilmesi için muhasabe çalışanlarının iç kontrol ile ilgili iyi bir eğitim almasını gerektirmektedir. İşletme adına denetim işlevlerini sürdüren denetim komitesi ise özellikle CPA (Sertifikalı İç Denetçi) aracılığı ile iç denetim sistemini yürütür. İç denetçiler ülkemizde TİDE (Türkiye İç Denetim Enstitüsü) tarafından belgelendirilmektedir.

Bağımsız denetim konusu hali hazırda SPK aracılığı ile verilen Bağımsız Denetim Uzmanlığı sertifikasına sahip Bağımsız Denetçiler tarafından yapılmaktadır. İşletme yönetiminde muhasabe finans fonksiyonunun 6102 sayılı TTK ve TFRS çerçevesinde şeffaf bir yapıya ulaştırılabilmesi konusunda muhasabe eğitiminin yanında denetim eğitiminin de etkisi oldukça etkin bir rol oynamaktadır. Bu noktada en büyük görev ise; yüksek öğretim kurumlarını ve muhasabe akademisyenleri ve tabii ki fiilen bu konuda otorite olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu'na düşmektedir.

Bu bağlamda 6102 sayılı TTK 01 Temmuz 2012 tarihine yürürlüğe girecektir. Türkiye Finansal Raporlama Standartları kanununun 1534 üncü maddesinin aşağıdaki ikinci ve üçüncü fıkrasında anılan işletmeler için 01 Ocak 2013 tarihi itibarı ile uygulanmaya başlayacaktır. Böylelikle adı geçen işletmeler için denetim işletme hayatının en önemli safhalarından biri olacaktır.

- (2) a) 1523 üncü maddenin birinci ve ikinci fıkralarında tanımlanan büyük ölçekli sermaye şirketleri ile bunların konsolidasyon kapsamına giren bağlı şirketleri, iştirakleri ve şirketler toplulukları,

(1) Kanunun 1522nci maddesine istinaden Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulunun görüşleri alınarak, Sa-

nayı ve Ticaret Bakanlığı tarafından yönetmelikle belirlenen küçük ve orta ölçekli işletmeler

(2) Küçük ve orta ölçekli olsalar dahi, aşağıdaki şirketler

aa) Borçlanma araçları veya öz kaynağa dayalı finansal araçları kamuya açık bir piyasada (yerel ve bölgesel piyasalar da dâhil olmak üzere, yerli veya yabancı bir sermaye piyasasında veya tezgâh üstü piyasada) işlem gören veya bu tür bir piyasada işlem görmek üzere söz konusu araçları ihraç edilme aşamasında bulunan sermaye şirketleri.

bb) Esas faaliyet konularından biri, varlıkları güvenilir kişi sıfatıyla geniş bir kitle adına muhafaza etmek olan bankalar, yatırım bankaları, sigorta şirketleri, emeklilik şirketleri ve benzerleri.

b) Sermaye Piyasası Kanununa göre, ihraç ettikleri sermaye piyasası araçları borsada veya teşkilatlanmış diğer bir piyasada işlem gören şirketler, aracı kurumlar, portföy yönetim şirketleri ve konsolidasyon kapsamına alınan diğer işletmeler,

c) Bankacılık Kanununun 3 üncü maddesinde tanımlanan bankalar ile bağlı ortaklıkları,

d) 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda tanımlanan sigorta ve reasürans şirketleri,

e) 28/3/2001 tarihli ve 4632 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanununda tanımlanan emeklilik şirketleri

• Küçük ve orta ölçekli sermaye şirketleri ile bu maddenin ikinci fıkrasında sayılanlar dışında kalan her ölçüdeki gerçek ve tüzel kişi tacirler

Denetim eğitimi, akademik bilgi kazandıran denetim kuramı ile denetim uygulamalarından oluşan bir bütündür. Ancak unutulmamalıdır ki ne denemek sorusunun cevabı hep farklıdır, nasıl denetlenecek sorusu bu bildirinin ana konusunu oluşturmaktadır. Denetim uygulamaları, denetim kuramına ilişkin mantığın oluşturulması ve geliştirilmesi için zorunludur. Denetime ilişkin dersler, lisans ve lisansüstü programlarda öğretilmesi ve öğrenilmesi, eğitimin kalitesi ve etkinliği ile büyük ölçüde ilgili önemli bir husustur.

Ülkemizde denetim eğitimi genellikle muhasebe eğitimi kapsamında değerlendirilmekte ve lisans, yüksek lisans ve doktora düzeyinde birçok üniversitede verilmektedir. Üniversitelerin ön lisans, lisans ve yüksek lisans düzeyinde eğitim veren birimlerinin mezunlarının özellikle 6102 sayılı TTK

ve TFRS'nın gerektirdiği bilgi düzeyinde eğitim almaları, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının geçiş süreci ve uygulamalarına ve iç kontrol konularına hâkim olarak mezun olabilmeleri için VUK esaslarına göre hazırlanmış ve halen yürütülen eğitim programlarının tekrar düzenlenmeleri elzem bir ihtiyaçtır.

Ülkelerin muhasebe iş ve işlemlerindeki değişimler ancak kanun koyucunun iradesi ile gerçekleşebilmektedir. Kanun koyucu ülkenin ticaret ve ekonomi hayatına uygun değişiklikler yaptığında eğer gerekli ise muhasebe sistemine ilişkin düzenlemeler de yapmaktadır. (Erkan, 2006:103,117)

Bu bağlamda TFRS geçiş süreci ve uygulamaları ve denetimini yürütebilecek düzeyde bilgi sahibi olan mezunların yetiştirilmesine yönelik bir denetim öğretim akış süreci önermek amacıyla konu mevcut durum, beklenti, öneri ve sonuç ana başlıkları ile ele alınacaktır. Son olarak bii ek mahiyetinde **MOMTOS (MUMEYEK Online Mali Tablo Oluşturma Sistemi)** aracılığı ile bir işletme için **İç Kontrol, İç Denetim ve Bağımsız Denetim** simülasyonu yapılacaktır.

2.Mevcut Durum

Üniversiteler, bünyesinde barındırdığı öğrencilere mesleki eğitim veren, kamu ve özel sektöre nitelikli eleman yetiştiren, bilim ve teknolojinin merkezi, bir ülkenin en önemli bilim kuruluşlarıdır. Günümüzde üniversiteler, eğitim öğretim veren, araştırma yapan, bilgi üreten ve bu bilgileri ilgili kurumlara aktaran, toplumun ihtiyaçlarına göre faaliyet alanı belirleyen, nitelikli eleman yetiştiren kurumlar haline gelmişlerdir. (Bekçi ve diğerleri 2006 ;166-175)

Muhasebe eğitimi ve araştırma konusunda uluslar arası kuruluşlardan biri olan IAAER-International Association for Accounting Education and Research - Uluslar arası Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Birliği-Derneği tarafından 2006 yılı Kasım ayında İstanbul'da 10. Muhasebe Eğitimcileri Dünya Kongresi yapılmıştır. (Pekdemir ve diğerleri, 2005,61-69)

Ayrıca ülkemizde Muhasebe Eğitimi Sempozyumları da yapılmaktadır. Temel amacı muhasebe eğitimi ve meslek sorunlarını tartışmak olan "Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları" 1979 yılında başlamış olup muhasebe eğitimi yapan akademi, üniversite, fakülte, işletme bölümü, muhasebe enstitüsü, muhasebe araştırma merkezi gibi kurumlar tarafından organize edilmiştir. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumları 1988, 1992, 1994 yılları dışında her yıl muntazam olarak yapılmıştır. Muhasebe Eğitimi Sempozyumlarında ele alınan konuların tarihi süreç içerisinde gözden geçiril-

mesi Türkiye’de bilim çevrelerinin bilimsel ilgi alanını göstermektedir. 2012 yılı itibari ile 31ncisi düzenlenmiştir. 31nci Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu oturumları ve kabul edilen bildiriler aşağıdadır. Muhasebe Eğitimi Sempozyumlarının da yapılmakta olduğu ülkemizde VUK’dan TFRS’na geçiş ve TFRS uygulamalarına yönelik muhasebe öğretimi konusunda bir bildiri sunulmaması dikkat çekicidir. Hâlihazırda gerek devlet üniversitele-ri, gerek vakıf üniversitelerinde mevcut olan muhasebe derslerinin çevrimi ön lisans, lisans ve lisansüstü düzeylerde aşağıdaki gibidir.

2.1.Ön lisans

Ön lisans düzeyinde, 4 yarıyılı yayılan muhasebe ve eenetim öğretimi genel olarak 6 ana ders olarak ön plana çıkmakta olup, bu dersler;

- Genel Muhasebe
- Dönem Sonu Muhasebe İşlemleri
- Maliyet Muhasebesi
- Bilgisayarlı Muhasebe
- Şirketler Muhasebesi
- Muhasebe Denetimi olarak ön plana çıkmaktadır.

Yukarıdaki ön lisans düzeyinde 6 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil -1’de gösterilmiştir.

		MEVCUT MUHASEBE DERS AKIŞI (Önlisans)	
		GÜZ	BAHAR
1	GENEL MUHASEBE Muhasebenin temel kavramları genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bilanço ve gelir tablosu, mali nitelikteki işlemler ve bilançoDA izlenmesi, muhasebe kayıt belgeleri, muhasebe süreci,	DÖNEM SONU MUHASEBE İŞLEMLERİ Kayıt hatalarının düzeltilmesi, envanter gelir ve giderlerin tespiti, gelir tablosunun düzenlenmesi, ticari kann vergilendirilmesi, bilanço düzenlenmesi, kar dağıtım tablosu düzenlenmesi amortismanlar ve yeniden değerlendirme.	
2	MALİYET MUHASEBESİ maliyet giderlerinin sınıflandırılması, ilk madde ve malzeme giderleri, işçilik giderleri, genel üretim giderleri, gider yerlerine dağıtımı, maliyet sistemleri ve maliyet hesaplamaları, maliyet sistemlerinin oluşumu maliyet hesaplama yöntemleri.	BİLGİSAYARLI MUHASEBE Cari hesap takip modülü kasa ve finans modülleri, fatura modülü, çek, senet takip modülü, grafik, rapor ve yazışma modülleri, genel muhasebe modülü, personel modülü, işletme defteri modülü.	
2	ŞİRKETLER MUHASEBESİ Şirket kavramı, adi şirket, ticaret şirketleri, şahıs şirketleri, sermaye şirketleri, kollektif şirketler, komandit şirketler, anonim şirketler, limited şirketler, şirketlerde tür değiştirme, kuruluş aşamaları tasfiye ve birleşme işlemleri.	MUHASEBE DENETİMİ Revizyon ve kontrol kavramı, revizyonun özellikleri, amacı, çeşitleri, revizyon tekniğinin dayandığı esaslar, revizörlük mesleği, hatalar ve hileler, iç kontrol düzeni, hesapların incelenmesi, sonuç hesapları.	

Şekil – 1: Ön lisans düzeyinde mevcut muhasebe ders akışı ve içerikleri

Görüldüğü üzere denetim sadece dördüncü yarıyılın sonunda revizyonu ön plana çıkararak bir ders mahiyetinde olup, iç kontrole yeterli önemi vermemektedir.

2.2.Lisans

Lisans düzeyinde, 8 yarıyla yayılan muhasebe öğretimi genel olarak 6 ana ders olarak ön plana çıkmakta olup, bu dersler;

- Genel Muhasebe – I
- Genel Muhasebe –II
- Maliyet Muhasebesi
- Yönetim Muhasebesi
- Mali Tablolar Analizi
- Muhasebe Denetimi olarak ön plana çıkmaktadır.

Yukarıdaki lisans düzeyinde 6 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil -2’de gösterilmiştir.

		GÜZ	BAHAR
1		İŞLETME - I	İŞLETME -II
2		GENEL MUHASEBE -I Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bilanço eşitliği, finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu, mizan, tutulması zorunlu yasal defterler, çift kayıt sistemi, hesap kavramı, muhasebede kullanılan belgeler, fişler ve muhasebede iş akışı kavramı.	GENEL MUHASEBE -II Envanter (sayım, ölçüm vb) değerlendirme, düzeltme, kesin mizan, bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu.
3		MALİYET MUHASEBESİ Maliyet, Gider, Zarar, Tablosu Değişken Maliyetler, Sabit Maliyetler, Direkt Maliyetler, Endirekt Maliyetler, Üretim Maliyeti Tablosu, Satılan Mamullerin Maliyeti	YÖNETİM MUHASEBESİ Maliyet Sistemleri, Sapma Analizleri, Bütçeleme, Fiyatlama Kararları, Alternatif Seçim Kararları, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Kar Planlaması, Hedef Maliyetleme
4		MALİ TABLOLAR ANALİZİ Mali Tablolar bilanço, gelir tablosu, Yatay, dikey, trend analizi Rasyo analizi	MUHASEBE DENETİMİ Profesyonel etik, denetim ve tasdik süreçleri, profesyonel standartlar, bağımsız denetim raporları, önemlilik ve risk, denetim planlaması, iç kontrol değerlendirmesi, denetimin tamamlanması.

Şekil – 2: Lisans düzeyinde mevcut muhasebe ders akışı ve içerikleri

Görüldüğü üzere denetim sadece sekizinci yarıyılın sonunda genel denetim süreçlerini ön plana çıkaran bir ders mahiyetinde olup, iç denetime yeterli önemi vermemektedir.

2.3.Yüksek Lisans

Yüksek Lisans düzeyinde, 2 yarıyla yayılan muhasebe öğretimi genel olarak 4 ana ders olarak ön plana çıkmakta olup, bu dersler;

- Finansal Muhasebe
- Yönetim Muhasebesi
- Mali Tablolar Analizi
- Denetim olarak ön plana çıkmaktadır.

Yukarıdaki yüksek lisans düzeyinde 4 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil -3'de gösterilmiştir.

MEVCUT MUHASEBE DERS AKIŞI (Yüksek Lisans)	
GÜZ	BAHAR
<p>1</p> <p>FINANSAL MUHASEBE Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, bilanço eşitliği, Envanter (sayım, ölçüm vb) değerlendirme, düzeltme, kesin mizan, finansal tablolar, bilanço, gelir tablosu,</p>	<p>YÖNETİM MUHASEBESİ Değişken Maliyetler, Sabit Maliyetler, Direkt Maliyetler, Maliyet Sistemleri, Sapma Analizleri, Bütçeleme, Fiyatlama Kararları,</p>
<p>1</p> <p>MALİ TABLOLAR ANALİZİ Mali Tablolar bilanço, gelir tablosu, Yatay, dikey, trend analizi Rasyo analizi</p>	<p>DENETİM denetim ve tasdik süreçleri, profesyonel standartlar, bağımsız denetim raporları, denetim planlaması, iç kontrol değerlendirmesi, denetimin tamamlanması.</p>

Şekil – 3: Yüksek Lisans düzeyinde mevcut muhasebe ders akışı ve içerikleri

Görüldüğü üzere denetim sadece ikinci yarıyılın sonunda genel denetim süreçlerini ön plana çıkaran bir ders mahiyetinde olup, bağımsız denetime yeterli önemi vermemektedir.

2.4.Doktora

Doktora düzeyinde, 2 yarıyla yayılan muhasebe öğretimi genel olarak 4 ana ders olarak ön plana çıkmakta olup, bu dersler;

- Muhasebe Teorisi
- İleri Denetim Teknikleri
- İleri Mali Tablolar Analizi
- Uluslararası Muhasebe olarak ön plana çıkmaktadır.

Yukarıdaki doktora düzeyinde 4 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil -4’de gösterilmiştir.

MEVCUT MUHASEBE DERS AKIŞI (Doktora)		
GÜZ	BAHAR	
1	<p>MUHASEBE TEORİSİ</p> <p>Muhasebe Teorisine giriş, finansal muhasebe kavramsal çerçevesi, finansal raporlama kavramsal çerçevesi, muhasebe teorisinin yapısı, muhasebe teorisi ile ilgili bazı ileri konular</p>	<p>İLERİ DENETİM VE TEKNİKLERİ</p> <p>Fiziki inceleme tekniği Doğrulama tekniği Yeniden hesaplama tekniği Belge inceleme tekniği Bilgi toplama (soruşturma) tekniği</p>
1	<p>İLERİ MALİ TABLOLAR ANALİZİ</p> <p>Finansal Tablolar: Kim Sorumlu? Nakit Akışı Gelir - Kazanç İşletme Sermayesi Duran Varlıklar Uzun Vadeli Borçlar Emeklilik Planları</p>	<p>ULUSLARARASI MUHASEBE</p> <p>Muhasebenin Çokuluslu Boyutları, Uluslararası Faaliyetler ve İşlemler, Muhasebe Farklılıklarının Uyumlaştırılması, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Yabancı Paralı İşlemler ve Muhasebeleştirilmesi, Finansal Tabloların Çevrimi ve Çevrim Yöntemleri, Uluslararası Muhasebedeki Yeni Gelişmeler,</p>

Şekil – 4: Doktora düzeyinde mevcut muhasebe ders akışı ve içerikleri

Görüldüğü üzere denetim doktora düzeyinde pek dikkate alınmamıştır. Oysa ki doktora düzeyinde iç kontrol – iç denetim ve bağımsız denetimin ilişkisi irdelenmesi uygun olacaktır.

3.Beklenti

6102 sayılı TTK’nun 01 Temmuz 2012 tarihinde yürürlüğe girmesiyle TFRS esaslarına göre muhasebe kayıtlarının tutulmaya başlanması için miat 01 Ocak 2013 tarihi olması nedeniyle VUK’ndan TFRS’na dönüşüm ve uygulama süreci işleyişi Tablo -1’de gösterilmiştir.

A	31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla VUK esaslarına göre hazırlanmış bilançonun 01 Ocak 2013 tarihli açılış bilançosuna dönüştürülmesi ve iç kontrolü .
B	01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması ve iç kontrolü .
C	31 Ocak 2013 itibari ile tüm varlık ve kaynakların ay sonu itibari ile makul değerlerine getirilmesi ve iç kontrolü .
D	31 Mart 2013 itibari ile ilk ara dönem mali tablolarının hazırlanması ve iç kontrolü ile iç denetim .
E	31 Aralık 2013 itibari ile ilk ana dönem mali tablolarının hazırlanması ve iç kontrolü ile iç denetim .
F	01 Ocak 2014 itibari ile bağımsız denetim faaliyetlerinin başlatılması.

Tablo – 1: VUK’ndan TFRS’na dönüşüm ve uygulama süreci

4.Öneri

Eğitim ve Reel Sektör İşbirliği artırılmalı, eğitim ve uygulama arasındaki güven ortamı oluşturulmalıdır. Bu süreç içerisindeki en önemli adım, üniversitelerde denetim eğitiminin ihtiyaç duyulan düzeye çıkarılabilmesi için

üniversiteler ile iş çevresi arasında işbirliği yapılması ders programları değişen koşullara göre gözden geçirilmesi gerektiği açıktır.

Bu bağlamda Yukarıdaki TFRS dönüşümü ve uygulama sürecinin işleyişi açısından öngörülen bahse konu olan A-F arasındaki 6 kademenin sağlıklı gerçekleşebilmesi ve

- A, B, C ve D kademelerinde yer alan **iç kontrol**;
- D ve E kademelerinde yer alan **iç denetim**;
- F kademesinde yer alan **bağımsız denetim** ülkemizdeki gerek Devlet, gerek Vakıf üniversitelerinde mevcut olan denetim derslerinin çevriminin ön lisans, lisans ve lisansüstü düzeylerde aşağıdaki gibi revize edilmesi önerilmektedir. Her düzeyde önerilen dersler ve içerikleri hizmet ettiği süreç kodu ile birlikte aşağıda açıklanmıştır.

4.1.Ön lisans

Ön lisans düzeyinde, 4 yarıyıla yayılan **İç Kontrol** öğretiminin TFRS esaslarına göre **İç Kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve idamesi** açısından genel olarak 6 ana ders olarak verilmesi uygun olacaktır, bu dersler;

- 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla VUK esaslarına göre hazırlanmış bilançonun 01 Ocak 2013 tarihli açılış bilançosuna dönüştürülmesi için **VUK'ndan TFRS'na Geçiş ve İç Kontrol**;
- 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için **TFRS Uygulamaları ve İç Kontrol**;
- 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için TFRS esaslı **Dönem Sonu İşlemler ve İç Kontrol**;
- 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) **Maliyet Muhasebesi ve İç Kontrol**;
- 31 Mart 2013 itibarı ile ilk ara dönem mali tablolarının hazırlanması ve 31 Aralık 2013 itibarı ile ilk ana dönem mali tablolarının hazırlanması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) **Mali Tablolar Analizi ve İç Kontrol ve İç Kontrol**;
- 01 Ocak 2014 itibarı ile bağımsız denetim faaliyetlerinin başlatılması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) **İç Kontrol esaslı Denetim** dersleridir.

Yukarıdaki ön lisans düzeyinde TFRS esaslarına göre **İç Kontrol sisteminin kurulması, işletilmesi ve idamesi** açısından verilmesi önerilen 6 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil-5'de gösterilmiştir.

TFRS UYGULAMA SÜRECİNDE DENETİM (İç Kontrol) DERS AKIŞI (Önlisans) Önerisi

	GÜZ	BAHAR
1	KOBİ için VUK'ndan TFRS'na GEÇİŞ VUK GELİR TABLOSU, BİLANÇO AKTİF ÇEVİRİ PASİFÇEVİRİ VERGİ ETKİSİ TFRS AÇILIŞ MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT KOBİ VUK -TFRS Geçiş için İç Kontrol	TFRS UYGULAMALARI AÇILIŞ GÜNLÜK İŞLEMLER ALİŞ, SATIŞ, AY SONU İŞLEMLERİ Değerleme ve KAPANIŞ TFRS MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT TFRS UYGULAMALARI için İç Kontrol
2	DÖNEM SONU İŞLEMLERİ DÖNEN VARLIKLAR DURAN VARLIKLAR YABANCI KAYNAKLAR ÖZKAYNAKLAR Değerleme DÖNEM SONU İŞLEMLERİ için İç Kontrol	MALİ TABLOLAR ANALİZİ V+S VUK GELİR TABLOSU, BİLANÇO TFRS MALİ TABLOLARI Dikey, Yatay, Trend analizi Rasyo Analizi MALİ TABLOLAR ANALİZİ için İç Kontrol
2	MALİYET MUHAŞEBESİ V+S DAĞITIMLAR MALİYET YÖNTEMLERİ Standart Maliyet Tam Maliyet Safha Maliyet MALİYET MUHAŞEBESİ için İç Kontrol	DENETİM (İç Kontrol) V+S İÇ KONTROL Denetim Planı Çalışma Kağıtları İç Kontrol Raporu İÇ DENETİM BAĞIMSIZ DENETİM

Şekil – 5: Ön lisans düzeyinde TFRS sürecinde önerilen Denetim (İç Kontrol) ders akışı ve içerikleri

4.2.Lisans

Lisans düzeyinde, 8 yarıyla yayılan **İç Denetim** öğretiminin TFRS esaslarına göre göre **İç Denetim sisteminin kurulması, işletilmesi ve idamesi** açısından genel olarak 8 ana ders olarak verilmesi uygun olacaktır, bu dersler;

- 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için *Genel Muhasebe ve İç Denetim*;
- 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla VUK esaslarına göre hazırlanmış bilançonun 01 Ocak 2013 tarihli açılış bilançosuna dönüştürülmesi için *KOBİ için TFRS'na Geçiş*;
- 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için TFRS esaslı *Dönem Sonu İşlemleri İç Denetim*;
- 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için *VUK'ndan TFRS'na Geçiş ve İç Denetim*;
- 31 Mart 2013 itibarı ile ilk ara dönem mali tablolarının hazırlanması ve 31 Aralık 2013 itibarı ile ilk ana dönem mali tablolarının hazırlanması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) *Mali Tablolar Analizi ve İç Denetim*;
- 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) *Maliyet Muhasebesi ve İç Denetim*;

• 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) Yönetim Muhasebesi ve İç Denetim;

• 01 Ocak 2014 itibari ile bağımsız denetim faaliyetlerinin başlatılması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) İç Denetim esaslı Denetim dersleridir.

Yukarıdaki lisans düzeyinde TFRS esaslarına göre **İç Denetim sisteminin kurulması, işletilmesi ve idamesi** açısından verilmesi önerilen 8 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil -6'da gösterilmiştir.

TFRS UYGULAMA SÜRECİNDE DENETİM (İç Denetim) DERS AKIŞI (Lisans) Önerisi

	GÜZ	BAHAR
1	GENEL MUHASEBE HESAP, KAVİT DEFTERLER AÇILIŞ GÜNLÜK İŞLEMLER ALİŞ, SATIŞ, AYSONU İŞLEMLERİ KAPANIŞ GELİR TABLOSU, BİLANÇO İç Denetim Sistemi Kurma, İşletme ve Idame	VUK'dan TFRS'na GEÇİŞ VUK GELİR TABLOSU, BİLANÇO AKTİF ÇEVİRİ PASİF ÇEVİRİ VERGİ ETKİSİ TFRS AÇILIŞ MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT KOBİ VUK'dan TFRS'na Geçiş için İç Denetim
2	DÖNEMSONU İŞLEMLERİ DÖNEN VARLIKLAR DURAN VARLIKLAR YABANCI KAYNAKLAR ÖZKAYNAKLAR Değerleme DÖNEMSONU İŞLEMLERİ için İç Denetim	TFRS UYGULAMALARI AÇILIŞ GÜNLÜK İŞLEMLER ALİŞ, SATIŞ, AYSONU İŞLEMLERİ KAPANIŞ Değerleme TFRS MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT TFRS UYGULAMALARI için İç Denetim
3	MALİ TABLOLAR ANALİZİ V+S VUK GELİR TABLOSU, BİLANÇO TFRS MALİ TABLOLARI Dikey, Yatay, Trend analizi Rasyo Analizi MALİ TABLOLAR ANALİZİ için İç Denetim	MALİYET MUHASEBESİ V+S DAĞITIMLAR MALİYET YÖNTEMLERİ Standart Maliyet Tam Maliyet Safha Maliyet MALİYET MUHASEBESİ için İç Denetim
4	YÖNETİM MUHASEBESİ V+S BÜTÇE PLANLAMA KAR PLANLAMA BÖLÜMSSEL RAPORLAMA GEÇERLİ MALİYET SERİME VE BÜTÇELEME PROJE DEĞERLENDİRME YÖNETİM MUHASEBESİ için İç Denetim	DENETİM (İç Denetim) V+S İÇ KONTROL İÇ DENETİM Denetim Planı Çalışma Kağıtları İç Denetim Raporu BAĞIMSIZ DENETİM

Şekil – 6: Lisans düzeyinde TFRS sürecinde önerilen

Denetim (İç Denetim) ders akışı ve içerikleri

4.3.Yüksek Lisans

Yüksek Lisans düzeyinde, 4 yarıyıla yayılan **Bağımsız Denetim** öğretiminin TFRS esaslarına göre **Bağımsız Denetim sistemi kurma, işletme ve idamesi** açısından genel olarak 6 ana ders olarak verilmesi uygun olacaktır, bu dersler;

• KOBİ tanımına girmeyen işletmeler için 31 Aralık 2012 tarihi itibariyle

VUK esaslarına göre hazırlanmış bilançonun 01 Ocak 2013 tarihli açılış bilançosuna dönüştürülmesi için VUK'ndan TFRS'na Geçiş ve Bağımsız Denetim

• KOBİ tanımına girmeyen işletmeler için 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için TFRS UYGULAMALARI ve Bağımsız Denetim

○ KOBİ tanımına girmeyen işletmeler için 01 Ocak 2014 itibari ile iç kontrol ile iç denetim faaliyetlerinin başlatılması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) İç Kontrol ile İç Denetim

○ KOBİ tanımına girmeyen işletmeler için 01 Ocak 2014 itibari ile işlem denetimi ve özel denetim faaliyetlerinin başlatılması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) İşlem Denetimi, Özel Denetim

○ KOBİ tanımına girmeyen işletmeler için 01 Ocak 2014 itibari ile bağımsız denetim faaliyetlerinin başlatılması için VUK ve TFRS esaslı (V + T) Bağımsız Denetim

○ VUK'nun TFRS'na uyumlaştırma sürecinin devam edeceği varsayımından hareketle tam tasdik yaptırmakla zorunlu işletmelerin denetimlerinin yapılabilmesi için Vergi Denetimi dersleridir.

Yukarıdaki Yüksek Lisans düzeyinde TFRS esaslarına göre **Bağımsız Denetim sistemi kurma, işletme ve idamesi** açısından verilmesi önerilen 6 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil -7'de gösterilmiştir.

TFRS UYGULAMA SÜRECİNDE DENETİM (Bağımsız Denetim) DERS AKIŞI (Yüksek Lisans) Önerisi

	GÜZ	BAHAR
1	VUK'ndan TFRS'na GEÇİŞ VUK GELİR TABLOSU, BİLANÇO AKTİF ÇEVİRİ PASİFÇEVİRİ VERGİ ETKİSİ TFRS AÇILIŞ MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT VUK'tan TFRS'na Geçiş için Bağımsız Denetim	TFRS UYGULAMALARI AÇILIŞ GÜNLÜK İŞLEMLER FİNANSAL YATIRIMLAR ÖZELLİKLI İŞLEMLER KAPANIŞ TFRS MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT TFRS UYGULAMALARI için Bağımsız Denetim
2	İÇ KONTROL İLE İÇ DENETİM V+S Denetim Planı Denetçi Görevlendirme İş Akışları Çalışma Kağıtları Denetim Raporu	İŞLEM DENETİMİ, ÖZEL DENETİM V+S Denetim Planı Denetçi Görevlendirme İş Akışları Çalışma Kağıtları Denetim Raporu
2	BAĞIMSIZ DENETİM V+S Denetim Planı Denetçi Görevlendirme İş Akışları Çalışma Kağıtları Denetim Raporu	VERGİ DENETİMİ Tastik Tam Tastik Denetim Planı Denetçi Görevlendirme İş Akışları Çalışma Kağıtları Denetim Raporu

Şekil – 7: Yüksek Lisans düzeyinde TFRS sürecinde önerilen Bağımsız Denetim ders akışı ve içerikleri

4.4.Doktora

Doktora düzeyinde, 2 yarıyla yayılan **İleri Düzey Bağımsız Denetim** öğretiminin TFRS esaslarına göre **İleri Düzey Bağımsız Denetim sistemi kurma, işletme ve idamesi** açısından genel olarak 2 ana ders olarak verilmesi uygun olacaktır, bu dersler;

- KOBİ tanımına giren ve girmeyen tüm işletmeler için 31 Aralık 2012 tarihi itibarıyla VUK esaslarına göre hazırlanmış bilançonun 01 Ocak 2013 tarihli açılış bilançosuna dönüştürülmesi için ***İleri Düzey VUK'ndan TFRS'na Geçiş ve Bağımsız Denetim***
- KOBİ tanımına giren ve girmeyen tüm işletmeler için 01 Ocak 2013 tarihinden itibaren tüm muhasebe kayıtlarının TFRS esaslarına göre tutulması için ***İleri Düzey TFRS UYGULAMALARI ve Bağımsız Denetim*** dersleridir.

Yukarıdaki Doktora düzeyinde TFRS esaslarına göre **İleri Düzey Bağımsız Denetim sistemi kurma, işletme ve idamesi** açısından verilmesi önerilen 2 derse ait kapsamlı ders içerikleri genel olarak Şekil -8'de gösterilmiştir.

TFRS UYGULAMA SÜRECİNDE DENETİM (İleri Düzey Bağımsız Denetim) DERS AKIŞI (Doktora) Önerisi	
GÜZ	BAHAR
1 İleri Düzey VUK'ndan TFRS'na GEÇİŞ VUK GEÜR TABLOSU, BİLANÇO AKTİF ÇEVİRİ PASİFÇEVİRİ VERGİ ETKİSİ TFRS AÇILIŞ MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT İleri Düzey VUK'tan TFRS'na Geçiş için Bağımsız Denetim	İleri Düzey TFRS Uygulamaları AÇILIŞ GÜNLÜK İŞLEMLER FİNANSAL YATIRIMLAR ÖZELLİKLI İŞLEMLER KAPANIŞ TFRS MALİ TABLOLARI Kapsamlı FST, ÖKDT, NAT, FDT İleri Düzey TFRS UYGULAMALARI için Bağımsız Denetim

Şekil – 8: Doktora düzeyinde TFRS sürecinde önerilen

İleri Düzey Bağımsız Denetim ders akışı ve içerikleri

5.Sonuç

Sonuç itibarı ile TFRS esaslarına göre **Denetim sistemi kurma, işletme ve idamesi** açısından 4 yarıyıl süren ön lisans düzeyinde 6 ders, 8 yarıyıl süren lisans düzeyinde 8 ders, 4 yarıyıl süren Yüksek Lisans düzeyinde 6 ders ve 2 yarıyıl süren doktora düzeyinde 2 dersin önümüzdeki asgari 5 yıllık geçiş süreci içerisinde verilmesi mezunların reel sektöre hazırlığı açısından önem arz etmektedir.

Yukarıdaki sürecin hali hazırda mesleğini icra eden uygulamacı SM, SMMM, YMM ve Bağımsız denetçiler açısından da ele alınması durumunda ihtiyaç binaen seçilecek konuların sürekli eğitim merkezleri aracılığı ile ihtiyaç sahiplerine ulaştırılması özel önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA:

BEKÇİ, İsmail; TİTİZ, İsmet; ÖMÜRBEK, Nuri 2006. “Muhasebe Eğitimi Alan Öğrencilerin Bilgisayarlı Muhasebe Dersine Bakış Açıklarına İlişkin Bir Araştırma”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (29):166-175

ERKAN, Mehmet 2006. “Mevzuat Değişiklikleri Karşısında Muhasebe Eğitimi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (29):103-117

ERDOĞAN, Murat 2012. “ VUK-TFRS Geçiş Sürecinde Üniversitelerde Muhasebe-Finans Eğitim ve Öğretim Döngüsü Önerisi” Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu, ISAF2012, Gaziantep, 31 Mayıs-2 Haziran

ERDOĞAN, M., 2011. KOBİ’ler için TFRS’na GEÇİŞ REHBERİ, MUMEYEK Vakfı Yayını:01, İstanbul, (ISBN:987-605-618-70-8)

ERDOĞAN, M., TFRS / UFRS UYGULAMALARI, 2012. MUMEYEK Vakfı Yayını:03, İstanbul, (ISBN: 978-605-61870-3-2)

PEKDEMİR, Recep; SÜER, Ayça Zeynep 2005. “Muhasebe Eğitimi ve Araştırma Konusunda Uluslararası Bir Kuruluş: IAAER ve 10. Dünya Muhasebe Eğitimcileri Kongresi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, (26):61-69

http://www.mumeyek.org/MOMTOS_KULLANIM_KILAVUZU.pdf

EK: Web Tabanlı Bir Yazılım ile Denetim Uygulaması

İŞLETMENİN BAŞ DENETÇİ GÖREVLENDİRMESİ

BAŞDENETÇİ TANIMLAMA

AYARLAR 1. SEVİYE içinde **Kullanıcı Ekle** tıkladığında aşağıdaki **KULLANICI OLUŞTURMA** paneli gözüktür.

- Kullanıcı İsmi
- E-Posta
- Şifre
- Şifre Onay yazılıp, Kullanıcı yetkisi Baş Denetçi olarak belirlenir, **KULLANICI OLUŞTUR** butonuna basılarak DENETÇİ TANIMLAMA işlemi tamamlanır.

Oluşturulan DENETÇİ aşağıdaki KULLANICI GİRİŞ PANELİ aracılığıyla kendisine verilen yetki çerçevesinde **DENETİM** tıklayarak MOMTOS kullanımına başlayabilir. Bir tedbir olarak her oluşturulan kullanıcı için aşağıda bir örneği verilen DENETÇİ KARTI görüntülenir.

DENETÇİ KARTI

KULLANICI OLUŞTURMA PANELİ aracılığı ile oluşturulan Kullanıcı Kartı basılarak özenle saklanmalıdır.

Aşağıdaki FİRMA BİLGİLERİ ve OPERASYON YÖNLENDİRME PANELİ (FBvOYP) sağ alt köşesinde bulunan **Çıkış Yap** linki tıklanarak MOMTOS yazılımından çıkılır.

BAŞ DENETÇİ MOMTOS'A GİRİŞİ

KULLANICI GİRİŞ PANELİ

Explorer adres çubuğuna www.MUMEYEK.org adresi yazıldığında ANA PANEL üzerinde çıkan Explorer ikazı üzerinde **MUMEYEK Giriş** tıklanarak aşağıdaki **ANA PANEL** ekranına ulaşıldığında **MOMTOS** butonu tıkladığında soldaki KULLANICI GİRİŞ PANELİ görüntülenir. **DENETİM** butonu tıklanarak MUMEYEK yetkilendirmesi ile FİRMA MALİ YÖNETİCİSİ'nin BAŞDENETÇİ TANIMLAMA panelinde BAŞ DENETÇİ için tanımladığı bilgilerle BAŞDENETÇİNİN giriş yapabileceği aşağıdaki **DENETİM PANELİNE GİRİŞ** ekranına ulaşılır.

DENETİM PANELİNE GİRİŞ

FİRMA MALİ YÖNETİCİSİ'nin BAŞDENETÇİ TANIMLAMA panelinde tanımlanan BAŞDENETÇİ Kullanıcı Adı ve Şifre kullanarak DENETİM PANELİ'ne BAŞDENETÇİ olarak **Giriş** butonuna basarak giriş yapabilirsiniz.

Giriş butonuna bastığınızda soldaki "KÜTFEN BEKLEYİNİZ" ve "GİRİŞ BAŞARILI ŞİMDİ YÖNLENDİRİLİYORSUNUZ." iletisi alacaksınız ve aşağıdaki FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'nin altında BAŞ DENETÇİ YÖNETİM PANELİ'ne yönlendirileceksiniz.

BAŞ DENETÇİNİN DENETÇİ GÖREVLENDİRMESİ

BAŞ DENETÇİ YÖNETİM PANELİ

BAŞ DENETÇİ YÖNETİM PANELİ 3 ana bölümden oluşur.

- BELGELER
- DENETİM AYARLARI
- DENETÇİLERDEN GELENLER

BELGELER bölümünde DENETİM YETKİSİ veren işletmenin MOMTOS'a yüklenmiş belgeleri görüntülenir. Herhangi biri tıkladığında aşağıdaki BELGE BİLGİ PANELİ görüntülenir.

BELGE BİLGİ PANELİ

BELGE BİLGİ PANELİ seçilen belgeye ait

- BELGE NO
- TUTAR
- TOPLAM TUTAR
- VUK KAYIT LİNKİ
- UFRS KAYIT LİNKİ
- VERGİ KAYIT LİNKİ görüntülenir.

tıkladığında BAŞDENETÇİ için DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ TANIMLAMA PANELİ görüntülenir.

- KULLANICI ADI
- ŞİFRE
- ŞİFRE DOĞRULAMA

- İSİM
- SOYİSİM
- SORUMLULUK
 - DENETİM
 - DANIŞMANLIK
- STATÜ
 - DENETÇİ
 - YARDIMCI DENETÇİ

Bilgileri girilerek ve butonuna basılarak tanımlama yapılır.

TANIMLI DENETÇİLER

TANIMLI DENETÇİLER bölümünde görüntülenir.

Tanımlı denetçi tıkladığında Baş denetçi tarafından verilen görev ORTADA görüntülenecektir.

TANIMLI DENETÇİ GÖREVLERİ

Görev henüz verilmemiş ise “Kişiye Verilen Görev Bulunmamaktadır” mesajı görüntülenir.

DENETİM KESİNİLİ BELİRLEME PANELİ

DENETİM KESİNİLİĞİ BELİRLE tıkladığında BAŞDENETÇİ için DENETİM KESİNİLİĞİ BELİRLEME PANELİ görüntülenir.

FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'nde butonuna basıldığında yapılacak ÖRNEK SEÇME işleminde TOPLAM SATIŞ tutarından hareketle ÖRNEK ARALIĞI belirlemede etkin olacak ve DENETİM GÜVENİLİRLİĞİNİ ortaya koyan %99 ile %90 arası bir seçim yapılarak butonuna basmak yoluyla denetim kesinliği belirlenir. tıklanarak DENETİM KESİMLİĞİ silinir ve yenisi tanımlanır.

DENETİM PLANI HAZIRLAMA

FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'nde butonuna basıldığında DENETİM PLANI OLUŞTURMA PANELİ görüntülenir.

DENETİM PLANI OLUŞTURMA PANELİ

DENETİM PLANI OLUŞTURMA PANELİ'nde

- DENETİM KONUSU
- BAŞLAMA TARİHİ
- BİTİŞ TARİHİ
- DENETİM TEKNİĞİ
- DENETİM YERİ
- DENETÇİ
- NOT bilgileri girilerek **Görev Ver** butonu tıklandığında verilen görevler DENETİM KONUSU penceresinden silinerek aşağıdaki DENETİM PLANI görüntülenir.

DENETİM PLANI

BURDASINIZ : MOMTOS

VERİLER BAŞARIYLA GÖNDERİLDİ ...

DENETİM KONUSU

199 DİĞER DÖNEM VARLIKLAR KARŞILIGI (-)
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
591 DÖNEM NET ZARARI (-)
654 KARŞILIK GİDERLERİ (-)
690 DÖNEM KARI VEYA ZARARI
691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI

BAŞLAMA TARİHİ 12 Ekim 2010

BİTİŞ TARİHİ 12 Ekim 2010

DENETİM TEKNİĞİ Gözlem

YER

DENETÇİ VELİ BAKAR/ Sorumluluk : DENETİM (Denetçi)

NOT :

Görev Ver


100 KASA		
Ünvan	Teknik	Yer
Denetçi	Bilgi Toplama ve Soruşturma	
İsim Soyisim	Başlama Tarihi	Bitirme Tarihi
VELİBAKAR	12 Ekim 2010	15 Ekim 2010
NOT :	KASA HESABINDAKİ FAZLALIĞA ÖZEL DİKKAT ETMEK GEREKİR.	
DURUM :	Görev Henüz Tamamlanmadı.	

197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		
Ünvan	Teknik	Yer
Denetçi	Bilgi Toplama ve Soruşturma	
İsim Soyisim	Başlama Tarihi	Bitirme Tarihi
VELİBAKAR	12 Ekim 2010	15 Ekim 2010
NOT :	KASA HESABINDAKİ FAZLALIĞA ÖZEL DİKKAT ETMEK GEREKİR.	
DURUM :	Görev Henüz Tamamlanmadı.	

BAŞ DENETÇİNİN VERDİĞİ GÖREV LİSTESİ

Baş Denetçi tarafından FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'nde **MOMTOS** butonuna basılıp, TANIMLI DENETÇİLER bölümünde Tanımlı Denetçi adı tıklandığında Baş Denetçi tarafından Denetçi / Yardımcı Denetçi için verilen görevler ORTADA Denetçi / Yardımcı Denetçi ile verilen her görev için ayrı ayrı haberleşebileceği HABER KUTULARI ile beraber görüntülenecektir.

BAŞ DENETÇİ – DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ MESAJLAŞMA


Denetim MOMTOS üzerinden Baş Denetçi tarafından ONLINE izlenirken herhangi bir zamanda bir HABER KUTUSUNA bir mesaj yazılıp  tıklandığında bu mesaj anında Denetçi / Yardımcı Denetçi tarafından görülecek ve CEVAP yazılabilecek, denetim sürekliliği ve akıcılığı bozulmayacaktır.

BAŞ DENETÇİ TARAFINDAN YAZILAN MESAJ tarih saat grubu ve mesaj metni ile beraber ilgili Denetçi / Yardımcı Denetçinin mesajla ilgili GÖREV bölümünde görüntülenir. Denetçi / Yardımcı Denetçinin Baş Denetçi tarafından görevle ilgili attığı mesaja vereceği cevap ta hemen altında görüntülenecek, böylece Baş Denetçi Denetçi / Yardımcı Denetçinin mesaja TEPKİ SÜRESİNİ ölçebilecektir.

DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ –BAŞ DENETÇİ GÖREV LİSTESİ

Denetçi / Yardımcı Denetçi GÖREV LİSTESİNDE Baş Denetçinin GÖREV verdiği konu ile ilgili olarak attığı mesaj soldaki gibi görüntülenir.

DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ –BAŞ DENETÇİ MESAJLAŞMA


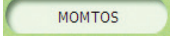
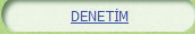
Denetçi / Yardımcı Denetçi vereceği cevaba ait mesajı düzenler ve  tıkladığında bu mesaj Denetçi / Yardımcı Denetçi GÖREV LİSTESİNDE soldaki gibi görülecektir.

DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİNİN BAŞ DENETÇİYE CEVABI

Baş Denetçi anında Denetçi / Yardımcı Denetçi tarafından gönderilen cevabı BAŞ DENETÇİ VERDİĞİ GÖREV LİSTESİNDE soldaki gibi görecektir.

DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİNİN MOMTOS'A GİRİŞİ

KULLANICI GİRİŞ PANELİ

Explorer adres çubuğuna www.MUMEYEK.org adresi yazıldığında ANA PANEL üzerinde çıkan Explorer ikazı üzerinde  tıklanarak aşağıdaki ANA PANEL ekranına ulaşıldığında  butonu tıkladığında soldaki KULLANICI GİRİŞ PANELİ görüntülenir.  butonu tıklanarak FİRMA MALİ YÖNETİCİSİ'nin yetkilendirdiği BAŞDENETÇİNİN DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ TANIMLAMA panelinde DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ için tanımladığı bilgilerle DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİNİN giriş yapabileceği aşağıdaki DENETİM PANELİNE GİRİŞ ekranına ulaşılır.

DENETİM PANELİNE GİRİŞ

FİRMA MALİ YÖNETİCİSİ'nin yetkilendirdiği BAŞDENETÇİNİN DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ TANIMLAMA panelinde DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ

için tanımlanan Kullanıcı Adı ve Şifre kullanarak DENETİM PANELİ'ne DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ olarak **Giriş** butonuna basarak giriş yapabilirsiniz.

Giriş butonuna bastığınızda soldaki "KÜTFEN BEKLEYİNİZ" ve "GİRİŞ BAŞARILI ŞİMDİ YÖNLENDİRİLİYORSUNUZ." iletisi alacaksınız ve aşağıdaki FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'nin altında BAŞ DENETÇİ YÖNETİM PANELİ'ne yönlendirileceksiniz.

DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ YÖNETİM PANELİ

DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ YÖNETİM PANELİ 2 ana bölümden oluşur.

- BELGELER
- GÖREVLER

BELGELER bölümünde DENETİM YETKİSİ veren işletmenin MOMTOS'a yüklenmiş belgeleri görüntülenir. Herhangi biri tıklandığında aşağıdaki BELGE BİLGİ PANELİ görüntülenir.

BELGE BİLGİ PANELİ

BELGE BİLGİ PANELİ seçilen belgeye ait

- BELGE NO
- TUTAR
- TOPLAM TUTAR
- VUK KAYIT LİNKİ
- UFRS KAYIT LİNKİ
- VERGİ KAYIT LİNKİ görüntülenir.

ÇALIŞMA KAĞIDI HAZIRLAMA

DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ GÖREV PANELİ

Baş Denetçi tarafından verilen her GÖREV KONUSU için 30.000 adet önceden hazırlanmış soru içerisinde arama yapıлып ÇALIŞMA KAĞIDI hazırlamak için Denetçi / Yardımcı Denetçi DENETÇİ / YARDIMCI DENETÇİ GÖREV PANELİNDE bulunan **Çalışma Kağıdı Düzenle** butonunu tıkladığında GÖREV KONUSU otomatikman aşağıdaki GÖREV ARAMA PENCERESİNE gelir.

GÖREV ARAMA PENCERESİ

GÖREV KONUSUNUN otomatikman geldiği GÖREV ARAMA PENCERESİNE farklı arama kelimeleri de eklenerek **Çalışma Kağıdı oluştur** butonuna tıkladığında aşağıdaki ARAMA SONUÇLARI PANELİ görüntülenir.

ARAMA SONUÇLARI PANELİ

BURDASINIZ : MOMTOS

kasa nakit

[Tümünü Seç](#)

ARAMA SONUÇLARI

[Çalışma Kağıdına Aktar](#)

TMS18 TMS18 Haslatın Ölçümü 12

KÇ KÇ.7

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlere değiştirilmesi veya vadeli **takasa** (swap) konu edilmesinde, haslat, yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli **takasa** konu eden satıcılarda bu durumda sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas haslat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda haslat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen **nakit** ve **nakit** benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır. Ede edilen mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinin güvenilir biçimde belirlenmediği durumlarda haslat, edilen çıkarılan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerine varsa transfer edilen **nakit** ve **nakit** benzerleri tutarının eklenmesi suretiyle hesaplanır.

Finansal tablolar finansal raporlama sürecinin bir parçasıdır. Bir finansal tablo seti normal olarak bilanço, gelir tablosu, **nakit** akış tablosu, özkaynaklar değişim tablosu, kar dağıtım tablosu, dipnotlar ile finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan açıklamalar kısmını içerir. Finansal tablo seti, finansal tablolara ek olan tamamlayıcı listeleri, bazı bilgileri içeren ya da bazı bilgilerin elde edilmesine yarayan tablolar ve finansal tablolarla birlikte dikkate alınması gereken diğer tabloları da içerebilir.

ARAMA SONUÇLARI PANELİNDE Denetçi / Yardımcı Denetçi GÖREV KONUSUNA uygun maddeleri şeklinde işaretler veya [Tümünü Seç](#) tıklanarak tüm liste seçilebilir. [Çalışma Kağıdına Aktar](#) butonu tıkladığında aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDI PANELİ görüntülenir.

ÇALIŞMA KAĞIDI PANELİ

ÇALIŞMA KAĞIDI PANELİNDE

- DENETİM KONUSU altında arama kriterleri,
- SİSTEME GİRİŞ TARİHİ olarak ÇALIŞMA KAĞIDI oluşturma tarihi,
- 0/2/2**, KONU SAYAÇ olarak sırasıyla
 - İşlem Gören (Cevaplanan) Çalışma Kağıdı Soru Sayısı,
 - Toplam Soru Sayısı
 - İşlem Görmeyen (Cevaplanmayan) Soru Sayısı
- [Ekle](#), Çalışma Kağıdı Sorularına
 - UFRS'den Tarama Yoluyla
 - Deneyim Yoluyla EKLEME yapma seçeneği
- [Yorumla](#), Çalışma Kağıdı Sorularına YORUM yapma seçeneği bulunur.

[Ekle](#) tıkladığında aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDINA SORU EKLEME PANELİ görüntülenir.

ÇALIŞMA KAĞIDINA SORU EKLEME PANELİ

[UFRS'den Tarama](#) tıkladığında aşağıdaki UFRS'DEN TARAMA YOLUYLA GİRİŞ PANELİ görüntülenir.

UFRS'DEN TARAMA YOLUYLA GİRİŞ PANELİ

NAKİT BENZERİ alanına DENETİM KONUSU ÇALIŞMA KAĞIDINA eklenecek kriter yazılıp **ARA** butonuna basıldığında UFRS'DEN TARAMA YOLUYLA GİRİŞ PANELİ aşağıdaki gibi görüntülenir.

Denetçi / Yardımcı Denetçi GÖREV KONUSUNA uygun maddeleri şeklinde işaretler veya **Tümünü Seç** tıklanarak tüm liste seçilebilir. **Çalışma Kağıdına Aktar** butonu tıkladığında aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDI PANELİ görüntülenir. Sayaç UFRS'DEN TARAMA YOLUYLA GİRİŞ PANELİ aracılığı ile eklenen yeni sorular ile değişecektir.


BURDASINIZ : MONTOS

DENETİM KONUSU	SISTEME GIRIS TARIHI	KONU SAYAÇ (İşlem / Giriş / Kalan)	
100 KASA kasa nakit nakit benzeri	Salı - 02:51:57 - 12/10/2010	0 / 4 / 4	<input type="button" value="Yorumla"/> <input type="button" value="Ekle"/>

Ekle tıkladığında aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDINA SORU EKLEME PANELİ görüntülenir.

Deneyim Ekle tıkladığında aşağıdaki DENEYİM EKLEME PANELİ görüntülenir.

ÇALIŞMA KAĞIDI İLE DENETİM YAPMA

DENEYİM EKLEME PANELİNE Denetçi / Yardımcı Denetçi deneyimleri yoluyla ÇALIŞMA KAĞIDI SURUSU eklemek için Deneyim Sorusu bölümüne deneyimini yazar ve  butonunu tıkladığında aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDI PANELİ görüntülenir. Sayaç DENEYİM EKLEME PANELİ aracılığı ile eklenen yeni sorular ile değişecektir.

Yorumla tıkladığında aşağıdaki KAYIT SONUÇLARI PANELİ Denetçi / Yardımcı Denetçi yorumları yazılmak üzere görüntülenir.

Denetçi FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'ndeki **RAPOR** butonunu tıklayarak aşağıdaki RAPOR PANELİNDEN İSTEDİĞİ KRİTERLER UYGUN belgeleri seçerek YORUMUNU yazar.

Verileri Raporla butonu tıkladığında aşağıdaki RAPOR SONUÇ PANELİ görüntülenir.

BURDASINIZ : MOMTOS

Belge Noz	VUKz	UFRSz	Vergi
134-134-5-26-09-2010	VUK Getir	UFRS Getir	Vergi Getir
<< 1 >>			

VUK Getir tıkladığında Mali Belgeye ait VUK kayıtları Mali Tablolardaki yerleri ile görüntülenir.

UFRS Getir tıkladığında Mali Belgeye ait UFRS kayıtları Mali Tablolardaki yerleri ile görüntülenir.

Vergi Getir tıkladığında varsa Mali Belgeye ait ERTELENMİŞ VERGİ kayıtları görüntülenir.

Denetim Kesinliğine Göre Raporlama butonu tıkladığında aşağıdaki RAPOR SONUÇ PANELİ görüntülenir.

VUK Getir tıkladığında Mali Belgeye ait VUK kayıtları Mali Tablolardaki yerleri ile görüntülenir.

UFRS Getir tıkladığında Mali Belgeye ait UFRS kayıtları Mali Tablolardaki yerleri ile görüntülenir.

Vergi Getir tıkladığında varsa Mali Belgeye ait ERTELENMİŞ VERGİ kayıtları görüntülenir.

RAPOR butonu tıklanarak yapılan araştırma sonucu aşağıdaki gibi Denetçi / Yardımcı Denetçi YORUMU olarak KAYIT SONUÇLARI PANELİNE yazılır.

Görüşümü Kaydet tıkladığında SAYAÇ değişir ve bir sonraki soru görüntülenir.

Baş Denetçiden Görüş İste tıkladığında SAYAÇ değişir ve bir sonraki soru görüntülenir ve soru AYNI ZAMANDA BAŞ DENETÇİYE gönderilir. BAŞ DENETÇİ YÖNETİM PANELİNDE DENETÇİLERDEN GELENLER bölümünde aşağıdaki gibi görüntülenir.

BAŞ DENETÇİ YÖNETİM PANELİNDE DENETÇİLERDEN GELENLER

BAŞ DENETÇİ YÖNETİM PANELİNDE DENETÇİLERDEN GELENLER bölümünde Denetçi / Yardımcı Denetçinin GÖRÜŞ İSTEĞİNİ gören Baş Denetçi FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'ndeki **D. RAPOR** butonunu tıklayarak Denetçi / Yardımcı Denetçinin DENETİM PLANINDA bulunduğu süreci görmek maksadıyla aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDI SÜREÇ PANELİNİ görüntüler.

ÇALIŞMA KAĞIDI SÜREÇ PANELİ

Getir butonuna basıldığında aşağıdaki YORUM PANELİ görüntülenir.

Baş Denetçi, Denetçi / Yardımcı Denetçi tarafından talep edilen görüşünü **KATILYORUM** alanına yazar ve Denetçi / Yardımcı Denetçi ile paylaşmak için **Getir** butonunu tıklar. Baş Denetçinin yorumu Denetçi / Yardımcı Denetçi Tarafından Denetçi FİRMA BİLGİLERİ ve DENETİM YÖNLENDİRME PANELİ (FBDYP)'ndeki **D. RAPOR** butonu tıklanarak aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDI SÜREÇ PANELİNİ görüntüler.

BURDASINIZ : MOMTOS

DENETİM KONUSU	SISTEME GIRIS TARİHİ	KONU SAYAÇ (İşlem / Giriş / Kalan)
100 KASA kasa nakit nakit benzeri	Sali - 02:51:57 - 12/10/2010	1 / 5 / 4

Getir

Getir butonuna basıldığında aşağıdaki YORUM PANELİ görüntülenir. Baş Denetçi tarafından yazılan YORUM Denetçi / Yardımcı Denetçi tarafından görüntülenir.

Denetçi / Yardımcı Denetçi tarafından DENETİM KONUSUNA yönelik hazırlanan ÇALIŞMA KAĞIDINDAKİ tüm sorulara YORUM yazma işlemi bittiğinde aşağıdaki mesaj görüntülenir.

100 KASA		
Ünvan	Teknik	Yer
Denetçi	Bilgi Toplama ve Soruşturma	
İsim Soyisim	Başlama Tarihi	Bitirme Tarihi
VELİBAKAR	12 Ekim 2010	15 Ekim 2010
NOT :	KASA HESABINDAKİ FAZLALIĞA ÖZEL DİKKAT ETMEK GEREKİR.	
DURUM :	12/10/2010 Tarihinde, 04:10:49 Saatinde Sali Günün Başarıyla Tamamlanmıştır...	
197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI		
Ünvan	Teknik	Yer
Denetçi	Bilgi Toplama ve Soruşturma	
İsim Soyisim	Başlama Tarihi	Bitirme Tarihi
VELİBAKAR	12 Ekim 2010	15 Ekim 2010
NOT :	KASA HESABINDAKİ FAZLALIĞA ÖZEL DİKKAT ETMEK GEREKİR.	
DURUM :	Görev Henüz Tamamlanmadı;	

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU HAZIRLAMA

Baş Denetçi tarafından (FBDYP)'ndeki **D. RAPOR** butonu tıklanarak aşağıdaki ÇALIŞMA KAĞIDI SÜREÇ PANELİNİ görüntüler.

SAYAÇ görüntüsü incelendiğinde KALAN işlem gözükmediğinden Baş

Denetçi BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU oluşturmaya hazır olduğundan [Rapor Oluştur](#) linki tıkladığında sırasıyla aşağıdaki DÜZELTİLEBİLİR METİNLERDEN OLUŞAN

- DENETİM RAPORU KAPAK SAYFASI
- DENETİM RAPORU İÇİNDEKİLER SAYFASI
- DENETİM RAPORU SAYFASI görüntülenir.

Bağımsız Denetim Raporu

MUMEYEK VAKFI (Merkezi Sicil No:5325) 'nin ("Şirket") 12/10/2010 tarihi itibarıyla hazırlanan . . . Finansal Sonuç Tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait Finansal Durum Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı notların bir özetini denetlemiş bulunuyoruz.

Şirket Yönetim Kurulunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama:

Şirket Yönetim Kurulu, rapor konusu finansal tabloların şirketlerce uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve isahnamesi ile Kamuya Açıklanacak Finansal Tablolarının Biçim ve İçeriği Hakkında Tebliğ'e ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ("TMSK") tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin yayımlanan diğer yönetmelik, açıklama ve genelgelelere uygun olarak ve hata ya da sistimal dolayısıyla önemlilik arz eden ölçüde yanlış bilgi içermeyecek şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulması, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasından sorumludur.

Yetkili Denetim Kuruluşunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama:

Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen finansal tablolar üzerinde görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, yürürlükteki VUK mevzuatı ve uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak gerçekleştirilmiştir. Finansal tabloların önemlilik arz edecek ölçüde bir hata içermediğine ilişkin makul güvence sağlayacak şekilde bağımsız denetim planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimde; finansal tablolarda yer alan tutarlar ve finansal tablo açıklama ve dipnotları hakkında denetim Kanıtı toplama yönelik denetim teknikleri uygulanmış; bu teknikler istinad ettiğimiz bağımsız denetçilerin inisiyatifine bırakılmış, ancak, duruma uygun denetim teknikleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sürecindeki iç kontrollerin etkinliği dikkate alınarak ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu değerlendirilerek belirlenmiştir. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Aşağıda belirtilen bağımsız denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun denetim Kanıtı sağlanmıştır.

Bağımsız Denetçi Görüşü

Görüşümüne göre, iliağıkteki finansal tablolar, bütün önemli taraflarıyla, MÜMEYEK VAKFI (Merkezi Sicil No:5325)'nin 12/10/2010 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait faaliyet sonuçları, ile nakit akımları ve özkaynak değışimlerini TMSK tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin olarak yayımlanan yönetmelik, tebliğ, açıklama ve genelgelere uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Diğer raporlama yükümlülükleri

Diğer raporlama yükümlülüklerimiz yoktur.

12/10/2010

\n Adres:

İsim Soyisim

Sorumlu Olarak Başdenetçi

Rapor Kaydetve Göster

Bağımsız Denetçi butonuna bastığında sırasıyla aşağıdaki DÜZELTİLMİŞ ve ONAYLANMIŞ METİNLERDEN OLUŞAN

- DENETİM RAPORU KAPAK SAYFASI
- DENETİM RAPORU İÇİNDEKİLER SAYFASI
- DENETİM RAPORU SAYFASI görüntülenir.

BURDASINIZ : MONTOS

2. Sayfa

MUMEYEK VAKFI (Merkezi Sicil No:5325)
12/10/2010
Tarihinde Sona Eren Hesap Dönemine Ait Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Raporu

Mali Tablo Tarihi

Bu rapor, 1 sayfa bağımsız denetim raporu ve 6 sayfa finansal tablolar ve tamamlayıcı notlarından oluşmaktadır.

2. Sayfa

Baş Denetçi üstteki veya alttaki [2. Sayfa](#) linkine tıkladığında bir sonraki sayfa olan DENETİM RAPORU İÇİNDEKİLER SAYFASI görüntülenir.

DENETİM RAPORU İÇİNDEKİLER SAYFASI

III/VI / 2012-2

BURDASINIZ - MONTOS

[3. Sayfa](#)

İçindekiler :

- > Bağımsız Denetim Raporu
- > Finansal Durum Tablosu
- > Finansal Sonuç Tablosu
- > Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu
- > Özkaynak değişim tablosu
- > Nakit akış tablosu
- > Finansal tabloların tamamlayıcı notlar

[3. Sayfa](#)

Baş Denetçi üstteki veya alttaki [3. Sayfa](#) linkine tıkladığında bir sonraki sayfa olan DENETİM RAPORU SAYFASI görüntülenir.

DENETİM RAPORU SAYFASI

BURDASINIZ : MONTOS [1. Sayfa](#)

Giriş

MUMEYEK VAKFI (Merkezi Sicil No:5325)'nin ("Şirket") 12/10/2010 tarihi itibarıyla hazırlanan Finansal Sonuç Tablosu ile aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait Finansal Durum Tablosu, Özkaynak Değişim Tablosu, Nakit Akış Tablosu ve önemli muhasebe politikaları ile diğer açıklayıcı notları bir özeti denetlemiş bulunuyoruz.

Şirket Yönetim Kurulunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama :

Şirket Yönetim Kurulu, rapor konusu finansal tabloların şirketlerce uygulanacak Tekdüzen Hesap Planı ve izahnamesi ile Kamuya Açılacak Finansal Tabloların Biçim ve İçerği Hakkında Tebliğ'e ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Türkiye Finansal Raporlama Standartları'na ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu ("TMSK") tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin yayımlanan diğer yönetmelik, açıklama ve genelgelere uygun olarak ve hata ya da sistematik dolayısıyla önemlilik arz eden ölçüde yanlış bilgi içermeyecek şekilde hazırlanmasını ve sunulmasını sağlayacak bir iç kontrol sistemi oluşturulması, uygun muhasebe politikalarının seçilmesi ve uygulanmasından sorumludur.

Yetkili Denetim Kuruluşunun Sorumluluğuna İlişkin Açıklama :

Bağımsız denetimi yapan kuruluş olarak üzerimize düşen sorumluluk, denetlenen finansal tablolar üzerinde görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, yürürlükteki VUK mevzuatı ve uluslararası denetim standartlarına uyumlu olarak gerçekleştirilmiştir. Finansal tabloların önemlilik arz edecek ölçüde bir hata içermediğine ilişkin makul güvence sağlayacak şekilde bağımsız denetim planlanmış ve gerçekleştirilmiştir. Bağımsız denetimde; finansal tablolarla yer alan tutarlar ve finansal tablo açıklama ve dipnotları hakkında denetim kanıtı toplamaya yönelik denetim teknikleri uygulanmış; bu teknikler istihdam ettiğimiz bağımsız denetçilerin inisiyatifine bırakılmış, ancak, duruma uygun denetim teknikleri, finansal tabloların hazırlanması ve sunumu sürecindeki iç kontrollerin etkinliği dikkate alınarak ve uygulanan muhasebe politikalarının uygunluğu değerlendirilerek belirlenmiştir. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlama amacıyla, şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Aşağıda belirtilen

bağımsız denetim görüşünün oluşturulması için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanmıştır.

Bağımsız Denetçi Görüşü :

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, bütün önemli taraflarıyla, MUMEYEK VAKFI (Merkezi Sicil No:5325)'nin 12/10/2010 tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait faaliyet sonuçları, ile nakit akımları ve özkaynak değişimlerini TMSK tarafından muhasebe ve finansal raporlama esaslarına ilişkin olarak yayımlanan yönetmelik, tebliğ, açıklama ve genelgelere uygun olarak doğru bir biçimde yansıtmaktadır.

Diğer raporlama yükümlülükleri

Diğer raporlama yükümlülüklerimiz yoktur.

12/10/2010

ın Adres:

İsim Soyisim
Sorumlu Olarak Baş Denetçi
[1. Sayfa](#)

Baş Denetçi üstteki veya alttaki [1. Sayfa](#) linkine tıkladığında ilk sayfa olan DENETİM RAPORU KAPAK SAYFASI tekrar görüntülenir.

YENİ TTK İLE KOBİ'LER DENETLENMEYE HAZIR MI? SAKARYA İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Yrd. Doç. Dr. Fevzi ER*

Arş. Grv. Caner ALTUNTAŞ**

ÖZET

1957 yılında yürürlüğe konulan ancak günün ihtiyaçlarına cevap veremediği anlaşıldığından yeniden hazırlanan Türk Ticaret Kanunu, 1.7.2012'den itibaren uygulanmaya başlayacaktır. Yeni TTK ticaret hayatına yenilikler getirmektedir. Bunlardan en önemlisi anonim, limited ve adi komandit şirketlerin, 01.01.2013 tarihinden itibaren düzenleyecekleri finansal tabloları TFRS'ye göre hazırlayıp, bu tabloları denetimden geçirme şartıdır. Buna göre artık sadece SPK'ya tabi firmalar değil, KOBİ'ler de denetime tabi olacaklardır. Bu nedenle çalışmada, Sakarya ilindeki KOBİ'lerin Yeni TTK ile getirilen yeniliklerden haberdar olup olmadıkları test edilip, denetim işlemine nasıl yaklaştıkları ortaya çıkarılmaya çalışılacaktır.

Sakarya ilindeki KOBİ yöneticileri ile anket formu kullanılarak, mülakata dayalı araştırma gerçekleştirilecektir. Anket ve mülakat sonucunda elde edilen bilgilere göre çalışmanın sonuçları değerlendirilecektir.

Yeni TTK uzun zamandır iş dünyasının beklediği bir kanundur. Bu kanunla şirketlerin daha şeffaf, hesap verebilir ve sorumlu bir yapıya ulaşılması amaçlanmıştır. Kurumsallaşmış, uluslararası rekabet edebilir ve finansal açıdan güçlü şirketlerin oluşturulması için finansal raporların uluslararası denetim standartlarına göre denetlenmesi gerekmektedir. Şirketlerin denetim konusunda Yeni TTK ile ilgili sorunları dile getirdikleri görülmektedir. Bu çalışmayla da şirketlerin denetim ile ilgili sorunları değerlendirilip öneriler yapılacaktır.

* Bu makale, 3-4 Mayıs 2012 tarihinde Malatya İnönü Üniversitesinde düzenlenen 24. Dünya Sürekli Denetim ve Raporlama Sempozyumunda sunulan bildiriden hazırlanmıştır.

Haliç Üniversitesi, İşletme Fakültesi fevzier@halic.edu.tr

** Haliç Üniversitesi, İşletme Fakültesi caneraltuntas@halic.edu.tr

Yeni TTK işletmelere kurumsal yönetim anlayışına uygun kurallar getirmektedir. Bu da, işletmelerin çalışmalarını kolaylaştırıp geliştirmelerini sağlayacaktır. Yeni TTK şirketlerin rekabet güçlerini sağlamlaştırarak, sürdürülebilirliklerine katkı yapacaktır. Kurumsal yapının gelişmesiyle, işletmeler risk ve finansal yönetimlerinde de gerekli kuralları koyarak, kaynak sorunlarına çözüm üretecektir. Çünkü kurumsal yapısını geliştiren şirketler, krediye ulaşım sorununu da en aza indirmiş olacaklardır.

Anahtar Kelimeler: Yeni TTK, KOBİ, Sürdürülebilirlik, Denetim

Jel Kodlar: M42

IS THE NEW TURKISH COMMERCIAL CODE READY FOR AUDİTING SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES: RESEARCH İN SAKARYA, TURKEY.

SUMMARY

The new Turkish Commercial Code (TCC), which has been in effect since 1957, will be changed due to ineffectiveness for today's needs; the new code was put into effect on July 1, 2012. The new TCC has brought freshness to commercial life. The most important change in the new code is made for Incorporations, Limited Corporations and Limited Partnerships, where, after January 1, 2013, they are obligated to develop their financial reports according to Turkish Financial Reports Standards (TFRS) and to audit them. According to this new regulation, not only firms under Capital Market Board of Turkey, but Small and Medium Enterprises (SME) will also be audited. In this study, we will try to find an answer for two questions from SMEs in Sakarya, Turkey: first whether or not firms are aware of the new TCC, and second, what are the perspectives of those audited under this new code.

The research will be conducted by administering a survey and interviewing managers of SMEs in Sakarya. The results will be reported according to the survey and interviews.

The TCC has been anticipated for a long time. The new Code is expected to promote a transparent, accountable and responsible system. In order to become institutionalized, compete in the international arena, and become financially sound, the financial reports must be audited by international auditing firms. The firms have been vocal about the new Code, and with this research we will explore their opinions regarding auditing issues.

Possible solutions for those problems will be suggested.

The new TCC has brought new order to the institutional management. This will help firms ease and improve their work. The new TCC will strengthen the firms' competitive advantage and increase their sustainability. With the institutionalization, the firms will develop new solutions to a lack of financial resources by implementing new rules for risk and financial management. The newly developed and improved institutional management methods will decrease the issue of reaching necessary credits.

Key Words: The new Turkish Commercial Code (TCC), Small and Medium Enterprises (SME), Sustainability, Audit

Jel Codes: M42.

1. GİRİŞ

Yeni TTK ile anonim şirketlerin finansal tablolarının yani hesaplarının denetlenmesi sistemi tamamen değişmiş, 6762 sayılı Kanunda şirketin üç kanunî organından biri olan ve uzman bilgisine sahip olması zorunlu bulunmayan "murakıplar" ile yapılan denetleme, yeni TTK'da yerini, bir bağımsız denetleme kuruluşunun veya yeminli mali müşavirin ya da serbest muhasebeci malî müşavirin yaptığı finansal tablolar ile raporların, dolayısıyla muhasebenin sürekli denetimine bırakmıştır.

Yeni hükümlerle, kurumsal yönetim ve dürüstlük ilkeleri bağlamında bağımsız denetimin sonuçlarının, açık, anlaşılabilir ve kamuyu aydınlatma ilkeleri uyarınca düzenlenmiş bir raporla pay sahipleri başta olmak üzere ilgililere sunulması amaçlanmıştır. Böylece, Türkiye Muhasebe Standartlarını tamamlayan ve gerek içerik, gerek amaç yönünden onlarla uyumlu olan nitelikteki denetlemenin ülkemizin şirketlerini, pazarlarını ve borsalarını finansal sonuçlarına güvenilebilir konuma getireceği düşünülmüştür. Bu da işletmelerimizin dış pazarlarda rekabet güçlerini yükseltecektir (Dedeoğaç, 2008).

Yeni TTK'nın getirdiği düzenlemeler doğrudan ve her bakımdan KOBİ'lere yöneliktir. Çünkü KOBİ'ler dışında kalan şirketler önemli ölçüde kurumsallaşmışlardır ve gerek yönetim, gerekse denetim yönünden kanunun öngördüğü uygulamaya bir şekilde geçmişlerdir (Coşkun, 2011). Bu doğrultuda yeni yasayla KOBİ'lerin bir çok açıdan gelişmesini sağlayacak kurallar getirilmiştir. Örneğin yeni yasa ile bilgi amaçlı raporlama ve denetimin önemi vurgulanarak zorunlu kılınmıştır.

Aynı şekilde kurumsallaşma anlamında, genellikle iç kontrol prosedürlerinin bulunmaması, mevcut prosedürler üzerindeki hakim ortak veya yöneticilerin nihai karar verici olarak etkisi, sınırlı kaynak ayrılması nedeniyle görevlerin ayrılığı prensibine göre bir iş dağılımının yapılmamış olması gibi olumsuz unsurların ortadan kaldırılması amaçlanmıştır. Çünkü bağımsız denetim yapılırken dikkat edilen unsurlardan biri olan iç kontrolün geliştirilmesi yeni yasayla işletmeler açısından kaçınılmaz olacaktır. Bu gelişmeler doğrultusunda beklenen sonuçlara ulaşabilmek için YTTK'nu gelişmelere uygun bir biçimde doğabilecek ihtiyaçlara cevap verebilmelidir. Bu nedenle, hızla değişen dünyada yerini alma yolunda ilerleyen ülkemizde, muhasebe eğitimini veren eğitim kurumlarının eğitim programlarında yapacakları düzenlemelerle bu değişimlere ayak uydurabilmelidir (ER, 2012).

Bir diğer unsur olarak, vergi matrahını azaltma odaklı tutulan muhasebe kayıtlarının takip edilemez hale gelmesi veya muhasebe hileleriyle yanıltıcı olma riskinin yeni yasayla önüne geçilmeye çalışılacağını söyleyebiliriz.

2. MUHASEBE DENETİMİNİN AMACI VE ÖNEMİ

Muhasebe ve denetim birbirleriyle iç içe girmiş iki kavramdır. Denetimin olması için muhasebenin de olması gerekir. Çünkü muhasebe kayıtları ve verileri olmadan denetim olmaz. Denetimsiz muhasebenin de doğru ve dürüst olmasından emin olunamayacağından güvenilir olmaz. Denetimin her sürecinde denetçilik muhasebe temeline dayanmaktadır. Denetçinin hazırladığı raporların amacına uygun olması için kullandığı bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekmektedir. (www.muhasebedergisi.com)

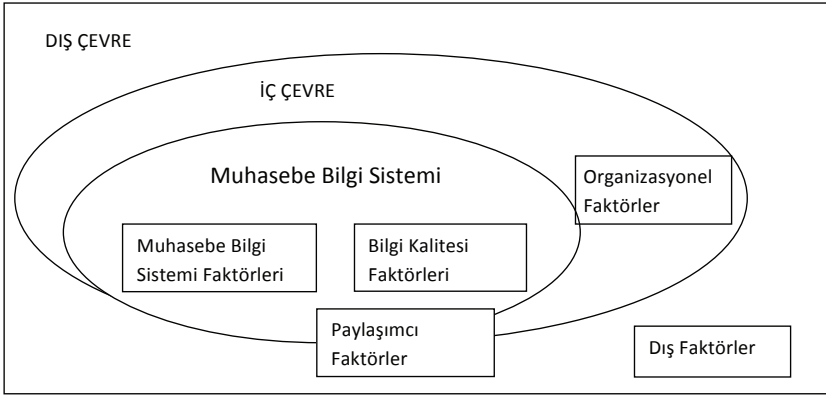
İşletmeler büyüdükçe faaliyetleri karmaşık hale gelmekte, işlemler artmakta ve karar süreçlerinde kullanılacak bilgilerin güvenilirliğini azaltmaktadır. Çünkü faaliyetlerin artması ve buna bağlı olarak işlemlerin çoğalması hata yapma olasılığını da arttırmaktadır. Karar süreçlerinde kullanılan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinden emin olmak için bağımsız bir denetim kurumu ya da kişi tarafından denetlenmesi ve doğrulanması işletmenin kurumsallaşmasına da yardımcı olacaktır. Amacına uygun yapılan muhasebe denetimleri işletme yöneticilerine mali tablolarla ilgili tahmin, analiz ve rapor hazırlama gibi konularda, geleceğe yönelik kararların alınmasında yol gösterici olacaktır.

Gelişen teknoloji muhasebe denetimini etkilemiştir. Bu etkileme; muhasebe işlemlerinin, kayıtların ve denetim raporlarının elektronik ortamda yapılması, muhasebeyi teknolojiyle bütünleşik bir karar destek sistemine dönüştürmüştür (Şengel, 2009). Bir bilgi sistemi haline gelen muhasebe

sistemi verilerin toplanması, saklanması, işlenmesi ve kullanılmasını kolaylaştırarak, karar alma ve denetim sürecini daha verimli hale getirmiştir.

Muhasebe denetiminin amacına ulaşmasında denetim sürecinde kullanılan bilgi kalitesini etkileyebilecek faktörler sisteminin belirlenmesi gerekmektedir. Bu sistem Şekil 1 de gösterilmiştir; (Acar vd, 2011)

Şekil 1: Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Faktörler



Kaynak: Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:49, s:15, Ocak 2011

Şekil 1'de Muhasebe Bilgi Kalitesini etkileyen kritik faktörler üç seviyede gösterilmiştir. Birinci seviye dış çevre, ikincisi organizasyon yapısını belirleyen iç çevre ve üçüncüsü ise muhasebe bilgi sisteminin yapısı ve muhasebe bilgi kalitesini belirleyen faktörlerdir. İç ve dış çevre ile muhasebe personelinin de kapsayan bilgi paylaşımçıları üç sistemi birleştirici bir faktör olarak gösterilmiştir. Şekilden de anlaşılacağı üzere, muhasebe bilgi sistemi ile üretilen muhasebe bilgilerinin kalitesini etkileyen faktörlerin tanımlanması muhasebe denetiminin amacına ulaşmasında yararlı olacaktır. Ayrıca, muhasebe denetiminin amaca ulaşmasında muhasebenin işletme dili olduğu söylenebilir. Çünkü muhasebe, işletme ile ilgili taraflara işletme hakkında bilgi vermektedir. Bilgi vermenin en önemli araçları olan finansal ve mali tablolar da işletmelerin karar verme süreçlerinde bilgilerin doğru yerde ve doğru zamanda kullanılmasını sağlar (Gürdal, 2006).

Temel muhasebe kavramları, muhasebe ölçütleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, tekdüzen hesap planı gibi unsurlar finansal ve mali tabloların ilke ve kurallarıdır. Bu ilke ve kurallara bağlı olarak işletmelerin mali durumu, performansı ve nakit akışları belirlenir. Bu hususların belirlenmesi işletme taraflarının beklentileridir. Muhasebe denetimi sonucunda ortaya çıkacak finansal tablolarda gösterilen bilgilerin kalite düzeyi, tarafları

tatmin ettiği ölçüde işletmelerin güvenilirliğini arttırır. İşletmelerin gerçek durumunu yansıtacak bilgilerin eksikliği ve finansal tablolara yansıtma yetersiz kalması ise işletmelerin politikalarını değiştirmesini gerekli kılar. Bu durumda da tarafların tatmin düzeyini azaltır. Bu açıklamalar muhasebenin ve denetimin ne kadar önemli olduğunu ortaya koymaktadır. Uluslararası rekabet ve teknolojik gelişmeler işletmeleri ve iş hayatını tümünden değiştirmeye zorlamış ve muhasebe standartlarını daha da önemli hale getirmiştir. Bu gelişmeler ülkemizin muhasebe ilke ve kurallarına da yansyarak reform denilebilecek değişikliklerle 6102 sayılı Yeni TTK'nın alt yapısını hazırlamıştır. 14 Şubat 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak 1 Temmuz 2012'de yürürlüğe girecek olan Yeni TTK ticari hayatı baştan sona değiştirecektir. YTTK bir bütün olarak değerlendirildiğinde işletmelerin kurumsal yönetiminin açıklık, adillik ve hesap verebilirlik ilkelerinin ön plana çıktığını söyleyebiliriz. (Dal, 2011)

Yeni TTK muhasebe uygulamalarını temelden değiştirmekte, vergi kanunlarındaki değerlemeleri kaldırarak Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun yayımladığı Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS) göre KOBİ'ler için finansal tablolar düzenlenecektir. Bu tablolar;

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Özkaynak Değişim Tablosu
- Dipnotlar

YTTK tüm işletmelere bağımsız denetimi zorunlu kılmıştır. İşletmeler bağımsız denetçi veya bağımsız denetim kuruluşları ile çalışacaklardır. İşletmelerin defterlerini tutan, ticari ilişkisi olan ve danışmanlık yapan kişi ve kuruluşlara şirketin bağımsız denetçisi olmaları yasaklanmıştır.

3. ÜLKEMİZDE MUHASEBE DENETİMİNİN MEVCUT DURUMU

Muhasebe ve denetim birbirleriyle yakın ilişkisi olan kavramlardır. Denetlenemeyen muhasebenin sonuçları güvenilirlik açısından noksandır. Bu nedenle; denetim, muhasebe sisteminin bir üst kavramıdır. (Yazıcı, 1986)

Muhasebe işlemlerinin ve mali tabloların muhasebe standartlarına uygunluğunu inceleyerek muhasebe bilgilerinin güvenilirliğini arttırmayı amaçlayan muhasebe denetimi ekonominin önemli sorumluluklarını da üstlenmektedir. Bu nedenle muhasebe denetim raporları yatırımcılara ve muhasebe bilgisine ihtiyaç duyan tüm kesimleri ilgilendirmektedir. Türkiye'de muhasebe denetimi, muhasebe bilgisine sahip olan uzman kişilere mah-

kemede bilirkişilik yaptırılması ile başlamış ve zamanla meslek sahipleri muhasebe denetim bilincinin gelişmesine çalışmışlardır. (Uzay vd. 2008)

Muhasebe denetiminin tarihsel gelişim süreci incelendiğinde ABD’de bağımsız denetim anlayışının 1930 yılında başladığı anlaşılmaktadır. Bu ülkede mali tabloların kamu görevlilerince incelenmesine 1936 yılında başlanmıştır. ABD’de 1936 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Yasası (Securities Exchange Act) halka açık şirketlere muhasebe denetiminden geçmiş mali tablolarını belli aralıklarla yayınlama zorunluluğu getirerek muhasebe denetiminin önemini belirtmiştir. (Pirgaip, 2004)

Muhasebe denetimi ABD’den sonra İngiltere, Almanya ve Fransa’da gelişmiştir. Fransa’da muhasebe denetimine 1987 yılında başlanmış daha sonraki uygulamalarda yasalarla denetçilerin nitelikleri belirlenmiştir. Yunanistan’da “Yeminli Muhasepçilik Mesleği” 1955 yılında kurumsallaştırılmıştır (SPK, 1985). Ülkemizde ise, muhasebe denetimi 1987 yılından itibaren mali sistemde yer bulmuştur. Bu tarihte, SPK, sermaye piyasası hükümlerine tabi halka açık şirketlere bağımsız denetim yaptırma zorunluluğunu getirmiştir. Ocak 1989 tarihinde yayınlanan “Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara ilişkin uygulamalar hakkında Tebliğ” ile sermaye piyasasında muhasebe denetimi standartlarına uygun düzenlemeler getirilmiştir. 2006 tarihinde de günün koşullarına göre düzenlenen ve uluslararası denetim standartlarına uyumlu “Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” yayımlanmıştır. Muhasebe denetimiyle ilgili SPK’nın yapmış olduğu çalışmalar ve düzenlemelerden sonra önemli ilerlemeler sağlanmış ve ülkemizdeki bağımsız denetim sisteminin uluslararası uygulamaları arasındaki fark önemli ölçüde azalmıştır. Aradaki farkın azalmasına karşın ülkemizdeki bağımsız denetimin uluslararası standartlarla tam uyumlu hale gelmesi için değişimlerin hızla uygulama alanına girmesi daha iyi algılanması ve kullanılması gerekmektedir. (Tekin. 2008).

2000’li yılların başından itibaren dünyada yaşanan finansal riskler ve sorunlar uluslararası piyasa düzenleyici kuruluşlarını harekete geçirmiştir. Buna bağlı olarak muhasebe denetimiyle ilgili düzenlemeler yeniden ele alınmış, denetimin düzeyini yükseltecek bağımsız denetim kuruluşlarının oluşturulması çalışmalarına ağırlık verilmeye başlanmıştır.

Dünyadaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de muhasebe denetimi alanında yoğun çalışmalar sonucunda düzenleyici kurullarla ilgili gelişmeler olmuştur. Kayıt dışı ekonomi ile mücadelede ve diğer ekonomik sorunların çözümünde muhasebe denetimi ile ilgili eksikliklerin giderilmesi ve

kurumsal yapı doğrultusunda şirketlerin yönetimi, yönetimin denetimi ve yönetimin performansı konularında ticari hayatını yeniden düzenleyecek 6102 Sayılı Yeni TTK düzenlenmiştir.

4. YTTK İLE ZORUNLU OLAN DENETİMİN ALGILANMASINA YÖNELİK SAKARYA İLİNDE BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, Yeni TTK ile bütün sermaye şirketlerine zorunlu hale gelen denetimin, KOBİ'ler tarafından algılanmasına yönelik değerlendirmeler yer almaktadır. Bu doğrultuda Sakarya ili Organize Sanayi Bölgelerinde faaliyet gösteren KOBİ'ler üzerinde bu algılamalar incelenmiştir.

4.1. Araştırmanın Amacı

Çalışmada, Sakarya ili Organize Sanayi Bölgelerinde faaliyet gösteren KOBİ'lerin Yeni TTK ile getirilen yeniliklerden haberdar olup olmadıkları test edilip, denetim işlemine nasıl yaklaştıklarının ortaya çıkartılması amaçlanmaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırları

Araştırma, Sakarya Organize Sanayi Bölgelerinde Faaliyet gösteren Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri kapsamaktadır. Bu işletmelerin hukuki yapıları şahıs işletmesi, kolektif şirket ve anonim şirkettir. Araştırma Sakarya ilinde 3 organize sanayi bölgesinde faaliyet gösteren toplam 101 firma çerçevesinde yapılmıştır.

4.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, saha araştırmasında veri toplama yöntemlerinden birisi olan anket yöntemi kullanılmıştır. Anket, birincil kaynaklardan bilgi toplamak üzere hazırlanan sistematik bir soru formu olup, araştırmanın problemini çözecek ve ela alınan hipotezleri test edecek bilgileri sistematik biçimde toplamak ve saklamak mümkündür (İslamoğlu, 2009, s.113). Anket sorularında, araştırmaya ilişkin likert tipi değişkenler kullanılarak, işletmelerin Yeni TTK'nın getirdiği denetim zorunluluğuna karşı olan algıları ölçülmeye çalışılmıştır.

4.4. Verilerin Toplanması

Araştırma kapsamında anakütlenin tamamına ulaşmak amacıyla tüm kuruluşlardan elektronik posta ve telefon yoluyla randevu alınmaya çalışılmıştır. Bu aşamadan sonra 30 firma ile yüzyüze görüşülerek anket uygulanırken 12 firma da e-mail yoluyla anketlere cevap vermiştir. Böylece toplamda 42 adet anket ile veriler toplanmıştır. Toplamda 101 adet olan

firmadan 42 tanesine ulaşılarak yaklaşık %42 oranında geri dönüş olmuştur. Anket, araştırma kapsamında yer alan işletmelerin muhasebe-finansman departmanları yöneticilerine ya da firma sahiplerine uygulanmıştır.

4.5. Araştırmanın Geçerliliği ve Güvenilirliği

Araştırmanın geçerliliğini test etmek için yapı geçerliliği (faktör analizi) yapılmıştır. Öncelikle entelektüel sermaye ve işletme performansı ölçeklerinin KMO ve Bartlett's değerleri incelendiğinde ölçeklerin faktör analizine uygunluğu tespit edilmiştir. Yeni TTK'nın getirdiği zorunlu denetimin algılanmasına yönelik sorular için KMO testi %75 ve Bartlett testi anlamlıdır (sig = ,000). Yapılan faktör analizi sonucuna göre açıklanan toplam varyans 73,12 olup 4 faktöre yüklenmiştir.

Tablo 1. Faktör Analizi Sonuçları

Matris Bileşenleri Tablosu				
	Bileşenler			
	1	2	3	4
B1		0,54919		
B2	-0,5773			
B3	0,84618			
B4	0,65362			
B5	0,80468			
B6	0,89036			
B7	0,72681			
B8	0,87493			
B9	0,68812			
B10			0,70256	
B11	0,59349			
B12				0,60912
B13	0,86518			
B14	0,78312			
B15		0,77691		
Açıklanan Varyans	44,31%	11,81%	9,99%	7,01%
Açıklanan Toplam Varyans = %73,12				

Bu araştırmada, güvenilirlik analizi yapılırken Cronbach's Alpha değeri kullanılmıştır. Cronbach's Alfa, sorular arası korelasyona bağlı uyum değeridir. Cronbach's Alfa değeri faktör altındaki soruların toplamdaki güvenilirlik seviyesini göstermektedir. Cronbach's Alfa değerinin 0.70 ve üstü olduğu durumlarda ölçeğin oldukça güvenilir olduğu kabul edilir. Ancak, soru sayısı az olduğunda bu sınır 0.60 değeri ve üstü olarak kabul edilebilir (Dinç 2008, s.78).

Tablo 2. Cronbach's Alfa Değeri

Cronbach's Alpha	Yorumu
0.80-1.00	Arası Yüksek
0.60-0.80	Arası Oldukça güvenilir
0.40-0.60	Arası Güvenilirlik düşük
0.40'dan aşağısı	Güvenilir değil

Faktör analizi sonucunda özdeğeri (eigenvalue) 1'den büyük olan faktörlerde gruplanan sorular, alınan cevaplara göre birleştirilerek güvenilirlik analizine tabi tutulmuştur. Böylece her bir değişken içerisindeki sorular arasındaki ortalama ilişkiyi değerlendirip ölçeğin içsel tutarlılığı test edilmiştir. Tablo 3 incelendiğinde faktörlere ilişkin Cronbach Alpha güvenilirlik katsayıları hesaplaması sonucunda nicel performans dışında bütün faktörlerin güvenilirliklerinin literatürde kabul gören %70'in üzerinde olduğu ortaya çıkarılmıştır. Ancak sosyal bilimlerde %50 değeri de makul görülebilmektedir (Nunnally, 1978; Altunışık ve diğerleri, 2004, s.115; Saruhan ve Özdemirci, 2005, s.118). Çalışmada Cronbach's Alfa değeri 0.701 olarak bulunmuştur. Bu değer oldukça güvenilir bir seviye olarak kabul edilmektedir.

4.6. Verilerin Analizi ve Analiz Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Araştırmada anket soruları SPSS 13.0 sürümü kullanılarak analiz edilmiştir. Bu doğrultuda Yeni TTK ile denetimin zorunlu hale gelmesini olumlu bulan KOBİ'lerin denetim ile algısının ölçümü için ise ANOVA analizi kullanılmıştır. Çalışma 0.05 anlamlılık seviyesinde değerlendirilmiştir.

Tablo 3. Demografik Bilgiler

	N	Yüzde
Yaş		
30 yaş ve altı	7	16,67
31-40 yaş arası	14	33,33
41-50 yaş arası	15	35,71
50 yaş ve üstü	6	14,29
Cinsiyet		
Kadın	8	19,05
Erkek	34	80,95
Öğrenim Durumu		
Lisans	30	71,43
Yüksek Lisans	4	9,52
Doktora	1	2,38
Meslek Y.O.	7	16,67
	N	Yüzde
Firmadaki Görev		
Müdür	23	54,76

	Uzman	4	9,52
	Memur	15	35,71
İşletmenin Faaliyet Yılı			
	1-5 Yıl	10	23,81
	6-10 yıl	12	28,57
	11-15 yıl	8	19,05
	15 yıl ve üzeri	12	28,57

Tablo 3'teki veriler incelendiğinde, araştırmaya katılanların yaklaşık %55'i yöneticilerden oluştuğu görülmektedir. Ayrıca araştırmaya katılanların %71'i lisans mezunu olup, %80'i erkek %20'si bayandır.

Tablo 4'te ANOVA analizi sonucunda oluşan veriler özet şeklinde sunulmuştur.

Tablo 4. Analiz Sonuçları Özet Tablosu

FAKTÖRLER	HİPOTEZLER	ANLAMLILIK	SONUÇ
1. FAKTÖR	H2: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, denetimin işletmeye ek bir maliyet getireceğini düşünmektedir.	0,393	RED
	H3: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, KOBİ'lerin bağımsız denetim şirketleri tarafından denetlenmesini faydalı bulmaktadır.	0,000	KABUL
	H4: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, bağımsız denetim sonucu KOBİ'lerin daha kolay kredi alabilmesinin mümkün olacağını düşünmektedir.	0,048	KABUL
	H5: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, bağımsız denetim sonucu KOBİ'lerin daha az maliyetle kredi alabilmesinin mümkün olacağını düşünmektedir.	0,099	RED
	H6: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, denetimin işletme içi koordinasyonu ve verimliliği arttıracığını düşünmektedir.	0,001	KABUL
	H7: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, bağımsız denetim ile hataların ve hilelerin tespit edilmesini olumlu bulmaktadır.	0,001	KABUL

FAKTÖRLER	HİPOTEZLER	ANLAMLILIK	SONUÇ
1. FAKTÖR	H8: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, bağımsız denetimin şeffaflığı arttıracağını düşünmektedir.	0,000	KABUL
	H9: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, bağımsız denetime geçiş sürecinde denetim elemanlarının yol gösterici olacağını düşünmektedir.	0,014	KABUL
	H11: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, Denetim yapacak firma seçiminde, denetim yapacak firmanın prestijini önemli bulmaktadır.	0,001	KABUL
	H13: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, Yeni TTK'nın şirketlerde yönetsel ve finansal sistemlerin oluşturulmasına katkı sağlayacağını düşünmektedir.	0,000	KABUL
	H14: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, Yeni TTK'nın yöneticilerin yetki ve sorumluluklarını arttırmasının şirketlere faydalı olacağını düşünmektedir.	0,007	KABUL
2. FAKTÖR	H1: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, işletme içi uzman personel gereksiniminin artacağını düşünmektedir.	0,942	RED
	H15: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, Yeni TTK'ya göre bir kişi ile A.Ş. kurulabilmesini yararlı bulmaktadır.	0,612	RED
3. FAKTÖR	H10: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, denetim yapacak firma seçiminde, denetim ücretinin düşük olmasının tercih sebebi olacağını düşünmektedir.	0,158	RED
4. FAKTÖR	H12: Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulanlar, denetim yapacak firma seçiminde, denetim yapacak firma ve denetim elemanının tecrübesini önemli bulmaktadır.	0,111	RED

Yapılan analizler sonucunda, kabul ve red edilen hipotezleri şu şekilde özetleyebiliriz;

Katılımcıların yaşları, cinsiyetleri, öğrenim durumları ve işletmede çalıştığı pozisyonlar ile Yeni TTK algıları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır.

Yeni TTK ile denetimin zorunlu olmasını olumlu bulan katılımcılar, bu durumun işletme içinde uzman personel sayısını arttıracığını ve bunun işletmeye ek bir maliyet getireceğini düşünmemektedirler.

Analiz sonuçlarına göre katılımcılar yapılacak bağımsız denetim sonucu kredi almanın kolaylaşacağını düşünürken, kredi maliyetlerinin değişmeyeceğini düşünmektedirler.

Katılımcılar, bağımsız denetimin faydalı olacağını düşünmekte ve bu doğrultuda denetimle gelecek etkinin işletme içi koordinasyonu ve verimliliği arttırırken yönetsel ve finansal sistemlerinin geliştirilmesine katkıda bulunacağını düşünmektedirler.

Katılımcılar, bağımsız denetimin şeffaflığı getireceğini düşünürken, hata ve hilelerin tespit edilmesinin de ülke ekonomisine katkıda bulunacağını düşünmektedirler.

Katılımcılar, denetim yapacak firma ve denetim elemanlarının denetime geçiş sürecinde işletmelere yol gösterici olacağını öngörürken, denetim yapacak firma ve elemanların prestijlerinin kendileri için önemli olduğunu düşünmektedir. Bu bağlamda sorulan ücretlerle ilgili olan soruda ise denetim yapacak firma seçiminde denetim ücretinin düşük olmasının bir tercih sebebi olmayacağını belirtmişlerdir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

2012 Temmuz ayında uygulanmaya başlanacak olan 6102 sayılı (Yeni) Türk Ticaret Kanunu ile sermaye şirketlerine getirilen denetim zorunluluğu Sakarya ilinde yapılan araştırma çerçevesinde KOBİ'ler tarafından olumlu karşılanmaktadır. Çünkü katılımcılara maliyet, işletmenin kurumsallaşması ve denetim firmasının seçimi olmak üzere 3 farklı açıdan sorulan soruların cevapları analiz edildiğinde bu sonuç ortaya çıkmaktadır. Yapılan analiz sonuçları yorumlandığında görülmüştür ki işletmeler için bağımsız denetimde mali yük ikinci plandadır. Çünkü seçecekleri denetim firmalarında ücrete değil prestije önem verdiklerini belirtmişlerdir. Aynı şekilde denetim zorunluluğunun işletme içinde yeni uzman ihtiyacı gerektirdiğini düşünmemeleri, mali açıdan bu konuda da kendilerine ek bir maliyet oluşturacağını öngörmemektedirler.

Bağımsız denetimin, firmalarının verimliliğini ve iç koordinasyonunu artırıp, yönetsel ve finansal sistemlerinin oluşturulup geliştirilmesinde katkı sağlayacağını düşünmeleri de firmaların denetime olumlu bakmalarının bir diğer göstergesidir. Bu sonuç firmaların kurumsallaşmaya da önem verdiğini bize göstermektedir.

Sonuç olarak Sakarya ilindeki KOBİ'ler Yeni TTK'nın zorunlu kıldığı denetime olumlu yaklaşırken, işletmeler açısından da bunun faydalı olacağını belirtmişlerdir. Yeni TTK temel olarak; eşitlik, sorumluluk, hesap verebilirlik ve kurumsallaşma ilkeleri üzerinde kurulmuştur. Bu ilkelerden herhangi birinin olmaması kurumsallığı zayıflatır. Bu ilkelerin oluşması ise muhasebe denetiminin etkinliğine bağlıdır. Etkin bir muhasebe denetim sistemi önleyici, belirleyici, yönlendirici ve değerlendirici gibi alt sistemlerden oluşur. Bu sistemlerden birinin yokluğu muhasebe denetiminden sonuç almayı zorlaştırır.

Araştırma yaptığımız Sakarya ili Organize Sanayi Bölgelerine ait işletmelerde kurumsal anlamda bir muhasebe denetim sisteminin olmadığını söyleyebiliriz. Dolayısıyla bu işletmelerde kurumsal yönetimin eksik olduğu, bunun sonucu olarak da açıklık, hesaba verebilirlik ve sorumluluk ilkelerinin tam olarak oturmadığını söyleyebiliriz. İşletmelerin muhasebe denetimine önem vermeleri, muhasebe denetimi veri ve bilgilerini geliştirici yenileyici programlarla sürekli olarak kullanmalarını ve YTTK ile daha çok bilgiye ulaşmaları önerilebilir. Bu konuda Ticaret ve Sanayi Odalarının eğitim programları düzenleyerek üniversite – sanayi işbirliği kurularak işletmelerin bu konudaki bilgi düzeyi artırılabilir.

KAYNAKÇA

- A. Hamdi İslamoğlu, 2009. "Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri - SPSS Uygulamalı", Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İzmit, 2009
- Acar, Hakan Ö. 2011. "Muhasebe Bilgi Kalitesini Etkileyen Kritik Başarı Faktörleri", Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı:49
- Altunışık, R.,Coşkun, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E., 2004. Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri, SPSS Uygulamalı, Sakarya: Sakarya Kitabevi,
- Can, Ahmet V. ve Uyar Süleyman 2009. "Yeni TTK Tasarısı Faaliyet Denetimi mi Getiriyor?-I", Yaklaşım Dergisi, Sayı 195, Mart: 240-245.
- Coşkun, Aslan, 2011. "KOBİ'lerin denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması", archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/10/tr/ASLANCOSKUN.pdf, Erişim Tarihi: 01.04.2012

Dal, S, 2011. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre KOBİ'lerin Yeniden Yapılandırılması", KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi Bildiri Kitabı, İstanbul

Dedeoğaç, Ender2008. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Anonim Şirketlerde Denetim", <http://www.inisiyatif.net/document/69.asp>, Erişim Tarihi: 06.04.2012

Dinç Engin, Gerekan Bilal, 2008. "İç Denetim Hizmetlerinin Dışarıdan Satın Alınması Kararını Etkileyen Faktörler ve Bazı Nitelikler Açısından Farklılıkların Analizi", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:13, Sayı:3, 2008

Dural, Fatih 2005. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hakkında Taslak'ta Yer Alan Şirketlerin Denetimi ve Muhasebe Standartlarına İlişkin Hükümlerin Değerlendirilmesi", İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Yıl: 15, Sayı: 70, Ocak-Şubat Mart: ss:29-35.

Er, Fevzi 2012. "YTTK'da Denetimin Algılanması", <http://www.duzcetv.com/kose-yazi.asp?id=694&YrdDo%E7DrFevzi-Er-YEN%DD-T%DCKRKT%DDCARET-KANUNU%92NDA-DENET%DDM%DDN-ALGILANMASI>, Erişim Tarihi: 08.04.2012

Gürdal, K. 2006. "Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar", Muhasebe ve Finans Dergisi, Sayı:32

Nunnally, J.C., 1978. Psychometric Theory, Second Edition, McGraw-Hill, New York.

Özkorkut, K. 2005. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısına Göre anonim Şirketlerin Denetiminde Yeni Bir Dönem: Bağımsız Denetleme Kuruluşları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler", Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi, Cilt XXIII, Sayı: 2, Aralık.

Pirgaip, B. 2004. "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarının Uluslararası Denetim Standartları ile Harmonizasyonu", SPK Muhasebe Standartları Dairesi Yeterlilik Etüdü, www.spk.gov.tr, Ankara, Erişim Tarihi: 11.04.2012

Saruhan, Ş. ve Özdemirci, A. 2005. Bilim, Felsefe ve Metodoloji, İstanbul: Alkım Yayınları.

Selimoğlu, Seval ve Göktepe Hülya 2007. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetleme ile İlgili Yeni Düzenlemeler", İSMMM Mali Çözüm Dergisi, Yıl:17, Sayı:81, Mayıs-Haziran: ss:17-44.

SPK, 1985. "İşletmelerde Bağımsız Denetim Semineri", Yayın No:3, Ankara

Street, D.L. 2002. "GAAP 2001- Benchmarking National Accounting Standards Against IAS: Summary of Results", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 11, ss: 77-90.

Tekin, S. 2008. "Türk Muhasebe Hukukunda Bağımsız Denetim ile İlişkili Standartların Yeterliliğinin ve Uygulama Düzeyinin Türk Ekonomisine Etkilerinin Araştırılması", İstanbul Üniversitesi, SBE Doktora Tezi

Uzay, Ş., Tanç, A., Erciyes, M. 2008. "Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe", 12. Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi, 20-24 Temmuz, İstanbul

Yazıcı, M. 1986. "Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Bir Araştırma", Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını

Yıldırım, S. 2008. "Türk Ticaret Kanun Tasarısına Göre Anonim Şirketlerde Denetim", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt 10, Sayı:1, Mart.

YAYIN KOŞULLARI VE YAZIM KURALLARI

I. BİÇİM

1. Bütün metinler; Times New Roman, 12 punto ile A4 kâğıdın tek yüzüne ve çift satır aralığı ile yazılmalıdır.
2. Metinler genellikle 7000 kelimeyi geçmeyecek şekilde ve konu ile araştırma metodunun izin verdiği ölçüde öz olmalıdır. Giriş, metin, sonuç ve kaynakça dâhil olmak üzere tüm başlıklar numaralandırılmalı ve koyu olmalıdır. Birinci derecedeki başlıkların “*tümü büyük harf*”, diğerlerinde “*sadece ilk harf büyük*” şeklinde olmalıdır.
3. Üst, alt ve her iki yandaki kenar boşlukları düzenleme ve çoğaltmayı kolaylaştıracak şekilde en az 2,5cm. olmalıdır.
4. Tarafsız bir değerlendirme yapılabilmesi için yazarlar metinde veya başvuru dâhilindeki deneysel test araçlarında kendilerini doğrudan veya dolaylı biçimde belli edecek şekilde davranmamalıdır. Tek çalışma yapanlar “biz” şeklinde vurgu yapmamalıdır.
5. Çalışmanın başlığı, yazarın adı, unvanı ve bağlı olduğu kuruluş, e-mail adresi, olası teşekkür notları ve yazarın verileri paylaşmak isteyip istemediğini belirten dipnotu içeren bir kapak sayfası oluşturulmalıdır.

Sayfa numaralandırma: Tablolar, ekler ve kaynakça da dâhil olmak üzere bütün sayfalar sıralı biçimde numaralandırılmalıdır.

- *Numaralar:* Birden ona kadar olan rakamlar; tablo ve listelerde kullanılması, matematiksel, istatistikî veya teknik birim ve miktarların (uzaklık, ağırlık vs.) belirtilmesi hariç yazı ile yazılmalıdır. Diğer tüm sayılar nümerik olarak gösterilmelidir. Örneğin: üçüncü gün, 3 km., 30 yıl.
- *Yüzdeler ve kesirler:* Teknik olmayan kopyada metin içerisinde yüzde kelimesi kullanılmalıdır.
- *Denklemler:* Denklemler parantez içerisinde numaralandırılarak sağa yaslı olarak yer almalıdır.
- *Kısa çizgi:* Tek kelimeleri birleştirmek veya kullanımı netleştirmek için kısa çizgi kullanılır.
- *Anahtar kelimeler:* Özet, endekslemeye yardımcı olacak 4 anahtar kelimeyi de içermelidir.

II. ÖZET/GİRİŞ

Makale *Türkçe* ve *İngilizce* başlığı taşınmalıdır. Ortalama 100 kelimedenden oluşan *Türkçe* ve *İngilizce* özet, metin öncesinde ayrı bir sayfada yer almalıdır. Özet okuyucu metnin başlığı, metodu ve bulguları hakkında kısaca bilgilendirmelidir. Anahtar kelimeler ve veri kullanılabilirlik açıklaması özeti takip etmelidir.

Çalışma metni, çalışmanın amacı, metodolojisi ve bulguları hakkında daha fazla detay sağlayan "1. Giriş" başlıklı bir bölümle başlamalıdır. Özet ve giriş görece olarak teknik olmamakla beraber konu hakkında bilgili bir okuyucunun çalışmanın katkısını anlayabileceği netlikte olmalıdır. Sadece metnin adı özet sayfasında yer almalıdır.

III. TABLO VE ŞEKİLLER

Yazar şu noktalara dikkat etmelidir:

1. Her tablo ve şekil ayrı bir sayfada görünmeli ve metnin sonuna yerleştirilmelidir. Her biri bir numaraya ve içeriği tam olarak belirten bir başlığa sahip olmalıdır. Tablo ve şekiller her değişkeni açıklayabilmelidir. Başlık ve tanımlar, okuyucunun metne bakmadan tablo veya şekli anlayabileceği kadar yeterli detaylandırılmış olmalıdır.
2. Her grafiğin referansı metinde yer almalıdır.
3. Yazar her grafiğin metnin neresine ait olduğunu göstermelidir.
4. Grafiklerin içeriği metne bakılmadan önemli biçimde anlaşılabilir.
5. Kaynak satır ve notları gerektiğinde eklenmelidir.

IV. ATIFTA BULUNMA

Kaynakçada belirtilen çalışmalara bağlı olunmalı ve atıfta bulunulacak çalışma için "yazar-tarih" sistemi kullanılmalıdır. Alınan çalışmanın ilgili sayfa numaralarının belirtilmesine çalışılmalıdır.

1. Metin içinde atıflar şu şekilde yapılmalıdır: yazarın soyadı ve tarih, virgül konulmadan ve parantez içerisinde (Akdoğan 2005), sayfa no varsa (Akdoğan 2005, 145); iki yazar olursa (Akdoğan ve Sevilengül 2007, 58), ikiden fazla yazar varsa (Karacabey ve diğerleri 2006, 124). İki çalışmadan alıntı yapılırsa (Karan 2003, 54; Karacabey 2001, 27); aynı yazarın iki veya daha fazla çalışmasından alıntı yapılırsa (Karatepe 2003, 2006).

2. Kaynakçada aynı yazarın aynı yıl içerisinde yayınlanmış birden fazla çalışması

olduğu durumlarda a,b, ek olarak yılın sonuna yazılmalıdır. (Sayılğan 2002a, 37)

3. Bir yazarın adının metin içerisinde geçmesi halinde atıfta tekrar isim belirtmeye gerek

yoktur. Örneğin: "Çelik (1999, 67) diyor ki..."

4. Kurumlar adına yapılan çalışmalarda imkân varsa kısaltma veya kısa başlıklar kullanılmalıdır. (SPK Aylık Bülteni Ocak 2007)

5. Eğer hukuki mevzuat, yasal anlaşma veya mahkeme kararlarına atıfta bulunulacaksa hukuk çalışmaları ile ilgili atıfta bulunma kuralları kullanılmalıdır.

KAYNAKÇA

Her çalışmada sadece atıfta bulunulan çalışmaları içeren bir kaynak listesi bulunmalı

ve aşağıdaki bilgileri içermelidir:

1. Kaynaklar ilk yazarın soyadı veya kurumun adına göre alfabetik biçimde sıraya

konulmalıdır.

2. Yazarların tam adı yerine ismin baş harfleri kullanılmalıdır.

3. Yazarın adının hemen arkasından yayının tarihi yer almalıdır.

4. Dergi başlıkları kısaltılmış olmamalıdır.

5. Aynı yazarların aynı yıl içerisindeki çalışmaları yılın arkasından harf ve-rilecek şekilde

belirtilmelidir.

Örnek kaynak gösterimleri:

Akdoğan, N. ve O. Sevilengül. 2007. Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması. Yenilenmiş ve Genişletilmiş 12. Baskı Ankara: Gazi Kitabevi

Demsky, J.S. ve D.E.M. Sappington. 1989. "Hierarchical Structure and Responsibility Accounting" Journal of Accounting Research 27 (Spring): 40-58

Dipnotlar: Dipnotlar atıf yapmak için kullanılmamalıdır. Ancak metin içerisinde kullanıldığı takdirde metnin bütünlüğünü bozacak nitelikteki bilgiler dipnot olarak kullanılmalı ve metinden daha uzun olmamalıdır. Dipnotlar metin boyunca üst simge şeklinde numaralandırılarak ilerlemelidir. Dipnot metni tek satır aralığıyla sayfa altında yer almalıdır.

VI. METİNLERİN TESLİMİ

Yazarlar şu kurallara dikkat etmelidir:

1. Başka bir dergi tarafından değerlendirmede olan çalışmalar gönderilmemelidir. Yazar çalışmanın başka bir yerde yayınlanmadığı veya değerlendirme altında olmadığını bir dilekçe ile belirtmelidir.

2. Çalışmanın iki kopyası word dosyasında, CD ortamında ve basılı döküman olarak yazışma adresine gönderilmelidir. Ayrıca muvu@asmmmo.org.tr elektronik posta olarak gönderilmelidir. Yazısı kabul edilen yazarlara derginin yayınlanmasından sonra telif ücreti ödenecektir. Bu nedenle yazar, dilekçesinde mail adresi ve banka hesap numarasını bildirmelidir.

3. Saha çalışması veya deneye dayalı çalışmalarda çalışmanın dayandığı araçtan (anket, görüşme planı vs.) yazarın kimliğini belli etmeyecek şekilde bir CD ve bir kopya teslim edilmelidir.

4. Dergiye gönderilen yazıların yazar tarafından basıma uygun olduğu kabul edilecektir.

Prof. Dr. Selahattin KARABINAR Öğr. Gör. Dr. Erdal YILMAZ	XBRL (GENİŞLETİLEBİLİR İŞLETME RAPORLAMA DİLİ) VE GELENEKSEL FİNANSAL RAPORLAMA SİSTEMİNDEKİ SORUNLARIN ÇÖZÜMÜNE KATKILARI.....1
Yrd. Doç. Dr. Serkan TERZİ Yrd. Doç. Dr. İlker Kıymetli ŞEN	FİNANSAL TABLO HİLELERİNİN VERİ MADENCİLİĞİ YARDIMIYLA TESPİT EDİLMESİ: ÜRETİM SEKTÖRÜNDE BİR ARAŞTIRMA.....25
Dr. Ahmet GÖKGÖZ	TARIMSAL DEVLET TEŞVİKLERİNİN TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ41
Prof. Dr. Murat ERDOĞAN	VUK-TFRS GEÇİŞ SÜRECİNDE ÜNİVERSİTELERDE DENETİM EĞİTİM VE ÖĞRETİM DÖNGÜSÜ ÖNERİSİ VE WEB TABANLI BİR YAZILIM İLE DENETİM UYGULAMASI55
Yrd. Doç. Dr. Fevzi ER Arş. Grv. Caner ALTUNTAŞ	YENİ TTK İLE KOBİ'LER DENETLENMEYE HAZIR MI? SAKARYA İLİNDE BİR ARAŞTIRMA85